Maria Bădoi

LEGEA CONTABILITĂŢII COMENTATĂ

Explicaţii • Studii de caz • Monografii contabile



UJ

Maria Bădoi

S-a născut la 30 aprilie 1982 în județul Olt.

Studii:

- Doctorand în Economie, specializarea Contabilitate, Academia de Studii Economice, Bucureşti (2008-2013);
- Studentă în anul IV la Facultatea de Drept, Universitatea Nicolae Titulescu, Bucureşti (în prezent);
- Masterand în Contabilitate internațională, Facultatea de contabilitate şi informatică de gestiune, Academia de Studii Economice, Bucureşti (2007);
- Economist, Facultatea de Ştiințe Economice şi Administrative, specializarea Contabilitate şi informatică de gestiune, Universitatea de Stat din Piteşti, Argeş (2005).

Specializări şi documentări:

- Stagiar auditor financiar în anul III la Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), Bucureşti (2013);
- Expert judiciar, CECCAR, Piteşti, Argeş (2012);
- Expert în raportare IFRS, „Cert IFRS", ASEBUSS Bucureşti (2010);
- Expert contabil, CECCAR, Piteşti, Argeş (2009);
- Cursuri de instruire profesională în IFRS, Bucureşti (2004-2013);
- Cursuri şi seminarii în domeniul fiscalității susținute de specialişti din cadrul Ministerului Finanțelor Publice din România, Bucureşti (2004-2013).

Activitate

- Elaborarea reglementărilor contabile aplicabile domeniului de pensii private - Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, actualmente Autoritatea de Supraveghere Financiară (2008-prezent);
- Director economic, Acqua Service SA Bucureşti (2007-2008);
- Economist raportare externă şi consolidată, Petromservice SA Bucureşti (2006-2007);
- Activitate în domeniul economic (servicii de contabilitate, consultanță şi expertiză contabilă) (2004-2006).

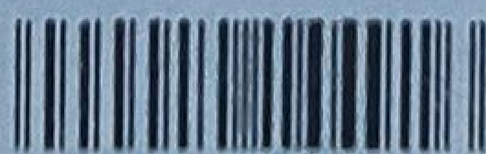
Publicații

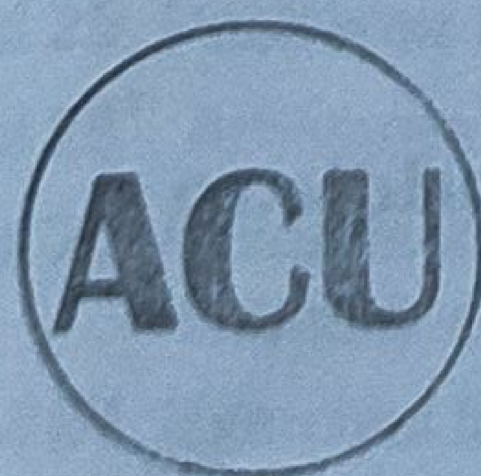
- Fondator şi coordonator redactor-şef al revistei electronice „Revista de IFRS" (2012-prezent) şi al revistei electronice „Practici contabile" (2008-prezent);
- Autor articole pe teme de contabilitate şi fiscalitate pentru: Curierul fiscal (Ed. C.H. Beck), Tribuna Economică, Review Consulting (Ed. Indaco), Consilierul de Contabilitate (Ed. Rentrop & Straton) (2006-prezent);
- Autor articole la conferințe naționale şi internaționale pe teme economico-financiare (2008-2013).

Maria Bădoi

Legea contabilității comentată

Explicații • Studii de caz • Monografii contabile





Universul Juridic
București
-2013-

Cuprins

Articolul 1. Domeniul de aplicabilitate ... 7

Articolul 2. Contabilitatea ... 14

Articolul 3. Limba şi moneda ... 32

Articolul 4. Autorităţi cu competenţă de reglementare în materie de contabilitate ... 38

Articolul 5. Obligaţia de a conduce contabilitatea în partidă dublă şi de a întocmi situaţii financiare anuale. Sistemul simplificat de contabilitate ... 52

Articolul 6. Documentul justificativ ... 61

Articolul 7. Obligaţia privind inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ... 65

Articolul 8. Evaluarea elementelor deţinute cu ocazia inventarierii şi prezentarea acestora în situaţiile financiare anuale ... 68

Articolul 9. Situaţiile financiare anuale ... 83

Articolul 10. Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii ... 95

Articolul 11. Operaţiuni interzise ... 136

Articolul 12. Contabilitatea imobilizărilor şi a stocurilor ... 138

Articolul 13. Contabilizarea operaţiunilor ... 172

Articolul 14. Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ ... 172

Articolul 15. Contabilitatea capitalurilor ... 172

Articolul 16. Contabilitatea terţilor ... 187

Articolul 17. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor ... 197

Articolul 18. Contabilitatea instituţiilor publice ... 226

Articolul 19. Contabilitatea rezultatului ... 273

Articolul 20. Registrele de contabilitate obligatorii ... 288

Articolul 21. Utilizarea registrelor de contabilitate ... 292

Articolul 22. Balanţa de verificare ... 292

Articolul 23. Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor ... 305

Articolul 24. Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea activităţii ... 307

Articolul 25. Păstrarea registrelor şi a documentelor justificative şi contabile ... 312

Articolul 25[1]. Arhivarea registrelor de contabilitate şi a documentelor justificative ... 314

Articolul 26. Măsurile în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile ... 315

Articolul 27. Exerciţiul financiar ... 317

Articolul 28. Obligaţia privind întocmirea situaţiilor financiare sau a unor raportări contabile ... 320

Articolul 29. Documentele care însoţesc situaţiile financiare anuale ... 329

Articolul 30. Declaraţia de răspundere pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale ... 337

Articolul 31. Declaraţia de răspundere pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate 338
Articolul 32. Publicarea situaţiilor financiare anuale 339
Articolul 33. Obiectivul situaţiilor financiare anuale consolidate 340
Articolul 34. Situaţiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public 350
Articolul 35. Obligaţii de transparenţă 356
Articolul 36. Termenele privind depunerea situaţiilor financiare anuale 357
Articolul 37. Asigurarea informaţiilor destinate sistemului instituţional al statului 360
Articolul 38. Organizarea şi funcţionarea contabilităţii trezoreriei statului 361
Articolul 39. Execuţia bugetară 372
Articolul 40. Bilanţul instituţiilor publice 374
Articolul 41. Contravenţii 386
Articolul 42. Amenzi 389
Articolul 43. Infracţiuni 392
Articolul 44. Autorităţile care au obligaţia de a elabora şi a actualiza permanent reglementările contabile 395
Articolul 45. Exercitarea controlului asupra modului în care se aplică prevederile acestui act normativ 396
Articolul 46. Intrarea în vigoare 397
Articolul 47. Legea contabilităţii se aplică şi subunităţilor fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât şi subunităţilor cu sediul în România ce aparţin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate 398
Articolul 48. Consiliul contabilităţii şi raportărilor financiare 399
Articolul 49. Acte normative abrogate 402

Bibliografie 405

Articolul 1. Domeniul de aplicabilitate

(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.

(2) Instituțiile publice, asociațiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea financiară.

(3) Subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin. (1) şi (2), cu sediul în România, precum şi subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.

(4) Organismele de plasament colectiv care nu sunt constituite prin act constitutiv, astfel cum sunt prevăzute în legislația pieței de capital, fondurile de pensii facultative, fondurile de pensii administrate privat şi alte entități organizate pe baza Codului civil au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea financiară.

(5) Persoanele fizice care desfăşoară activități producătoare de venituri au obligația să conducă contabilitate simplificată, bazată pe regulile contabilității în partidă simplă, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Aceste persoane întocmesc Registrul-jurnal de încasări şi plăți şi Registrul inventar.

(6) Persoanele prevăzute la alin. (1)-(4) organizează şi conduc, după caz, şi contabilitatea de gestiune, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Notă:
Art. 1 a fost modificat prin pct. 1 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- Legea societăților nr. 31/1990, republicată;
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilității de gestiune;
- O.U.G. nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale şi al situațiilor financiare anuale consolidate şi supravegherea în interes public a profesiei contabile.

I. Scopul articolului

Scopul prezentei legi este stabilirea cadrului juridic, a cerințelor unice şi a mecanismului de reglementare a contabilității şi raportării financiare în România. În acest sens, cadrul de reglementare românesc stabileşte formatul şi conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile şi regulile de recunoaştere, evaluare, scoatere din evidență şi prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, şi publicare a situațiilor financiare anuale, unele reguli privind contabilitatea de gestiune, planul de conturi general, precum şi conținutul şi funcțiunea conturilor contabile. Acestea stabilesc, de asemenea, reguli privind organizarea şi conducerea contabilității şi raportările efectuate în conformitate cu cerințele instituțiilor statului, pentru uzul tuturor categoriilor de utilizatori.

II. Comentariu

2.1. Rolul contabilităţii

Plecând de la faptul că în cadrul fiecărei entităţi economice în care se gestionează valori materiale şi băneşti sunt obligatorii organizarea şi conducerea contabilităţii, putem spune că ştiinţa contabilităţii este un instrument activ în procesul de conducere şi planificare a unei activităţi. Prin acest proces se asigură cunoaşterea permanentă a modului în care se realizează indicatorii valorici prevăzuţi în planul şi bugetul de venituri şi cheltuieli şi se gospodăresc fondurile materiale şi băneşti puse la dispoziţia firmei în scopul creşterii eficienţei activităţii. Contabilitatea se foloseşte pentru identificarea la timp a fenomenelor negative, a deficienţelor în gestionarea societăţii şi luarea măsurilor cu caracter preventiv pentru asigurarea bunului mers al activităţii economice şi financiare. Rolul contabilităţii este apărarea avutului patrimonial prin metodele sale specifice.

2.2. Domeniul de aplicare

Prevederile prezentei legi se aplică tuturor persoanelor juridice şi fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător, organizaţiilor necomerciale, inclusiv instituţiilor publice, notarilor, avocaţilor şi birourilor înfiinţate de aceştia, executorilor judecătoreşti, precum şi reprezentanţelor şi filialelor întreprinderilor (organizaţiilor) nerezidente, înregistrate în România, indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate şi forma juridică de organizare.

2.3. Reguli generale de reglementare a contabilităţii

Reglementarea contabilităţii cuprinde:

- asigurarea normativă şi aplicarea cerinţelor unice ale contabilităţii şi raportării financiare pentru entităţi, indiferent de tipul activităţii economice;
- stabilirea normelor contabile şi de raportare financiară pentru entităţile micului business;
- stabilirea cerinţelor privind respectarea normelor contabile şi de raportare financiară;
- stabilirea cerinţelor faţă de entităţile care: efectuează instruirea profesională continuă a contabililor; prestează servicii de ţinere a contabilităţii şi de întocmire a rapoartelor financiare.

2.4. Categoriile de reglementări contabile emise în aplicarea Legii nr. 82/1991

Categorie de entitate	Reglementări contabile	Aplicabilitate
Societăţi comerciale	O.M.F.P. nr. 3055/2009	Reglementările contabile emise prin O.M.F.P. nr. 3055/2009 se aplică pentru: a) societăţile comerciale: societăţile în nume colectiv; societăţile în comandită simplă; societăţile pe acţiuni; societăţile în comandită pe acţiuni; şi societăţile cu răspundere limitată; b) societăţile/companiile naţionale; c) regiile autonome; d) institutele naţionale de cercetare-dezvoltare; e) societăţile cooperative şi celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcţionează pe principiile societăţilor comerciale; f) subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparţin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România; g) subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparţin persoanelor cu sediul sau domiciliul în România; h) subunităţile din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate; i) grupurile de interes economic.

Categorie de entitate	Reglementări contabile	Aplicabilitate
Societăţile comerciale cu sistem de contabilitate simplificat	O.M.F.P. nr. 2239/2011	Reglementările contabile simplificate se aplică de către următoarele categorii de persoane: a) societăţile comerciale: societăţile în nume colectiv; societăţile în comandită simplă; societăţile pe acţiuni; societăţile în comandită pe acţiuni; şi societăţile cu răspundere limitată: b) subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparţin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România şi care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; c) subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparţin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România şi care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; d) subunităţile din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.
Persoanele juridice fără scop patrimonial	O.M.F.P. nr. 1969/2007	persoanele juridice fără scop patrimonial.
Societăţile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată	O.M.F.P. nr. 1286/2012	societăţile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată. Nu se aplică: instituţiilor de credit, instituţiilor financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituţiilor de plată şi instituţiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată, Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar; entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor; entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private; entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare.
Societăţile autorizate, reglementate şi supravegheate de CSA	Ordinul CSA nr. 3129/2005	a) societăţile de asigurare, de asigurare-reasigurare şi de reasigurare; b) brokerii de asigurare şi/sau de reasigurare;
Societăţile autorizate, reglementate şi supravegheate de CNVM	Regulamentul CNVM nr. 4/2011 şi Regulamentul CNVM nr. 3/2011	a) societăţi de servicii de investiţii financiare; b) societăţi de administrare a investiţiilor; c) organisme de plasament colectiv; d) traderi; e) consultanţi de investiţii; f) Fondul de compensare a investitorilor; g) operatori de piaţă/sistem; h) depozitari centrali; i) case de compensare; j) contrapărţi centrale;
Societăţile autorizate, reglementate şi supravegheate de CSSPP	Norma nr. 14/2007 şi Norma nr. 18/2008	a) fonduri de pensii facultative şi fonduri de pensii administrate privat, denumite în continuare fonduri de pensii; b) administratori de fonduri de pensii facultative şi/sau fonduri de pensii administrate privat, care sunt societăţi de pensii înfiinţate potrivit prevederilor legale în vigoare; c) brokeri de pensii private, societăţi comerciale înfiinţate şi autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare; d) Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private, denumit în continuare Fond de garantare, înfiinţat potrivit Legii nr. 187/2011 privind înfiinţarea, organizarea şi funcţionarea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private;

Categorie de entitate	Reglementări contabile	Aplicabilitate
Societățile autorizate, reglementate și supravegheate de BNR	Ordinul BNR nr. 27/2011	a) instituții financiare nebancare înscrise în Registrul general potrivit prevederilor Legii nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare; b) instituții de plată care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, potrivit prevederilor art. 22 din O.U.G. nr. 113/2009 privind serviciile de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 197/2010; c) instituții emitente de monedă electronică ce acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la emiterea de monedă electronică şi prestarea de servicii de plată, conform prevederilor art. 22 din Legea nr. 127/2011 privind activitatea de emitere de monedă electronică; d) sucursale din România ale instituțiilor străine; e) sucursale din străinătate ale instituțiilor, persoane juridice române; f) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, înființat potrivit O.G. nr. 39/1996 privind înființarea şi funcționarea Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, republicată.

2.5. Măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilității de gestiune

Cadru de reglementare care stabileşte regulile contabilității de gestiune este O.M.F.P. nr. 1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilității de gestiune. În funcție de parametrii fiecărei societăți, organizarea şi conducerea contabilității de gestiune se va face ținând seama de specificul şi caracteristicile definitorii ale respectivei activități. Astfel, contabilitate de gestiune sau managerială înregistrează informațiile necesare aprecierii modului de funcționare a activității interne, controlului riguros şi sistematic asupra modului de utilizare a factorilor de producție în cadrul activității interne. De regulă, contabilitatea de gestiune include calcularea costurilor de producție pe produse, servicii, lucrări sau activități, determinarea anumitor rezultate analitice la nivelul subdiviziunilor de producție pe tipuri de produse, furnizarea informațiilor pentru stabilirea bugetelor, furnizarea informațiilor pentru determinarea performanțelor (rentabilitate, productivitate etc.) diferitelor subdiviziuni de producție (sectoare, secții, ateliere), efectuarea controlului de gestiune şi luarea deciziilor gestionare. Spre deosebire de contabilitatea financiară care se organizează pe baza actelor normative legale, contabilitatea de gestiune funcționează pe baza unor reguli stabilite de societate, conform propriilor nevoi, în baza procedurilor interne aplicabile.

2.6. Contabilitatea de gestiune

2.6.1. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune

Contabilitatea de gestiune se aplică opțional, în funcție de necesitățile de organizare şi este adaptată la specificul activității. Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilității de gestiune revine administratorului sau altei persoane juridice care are obligația gestionării unității respective.

În funcție de specificul activității desfăşurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare şi alte domenii de activitate.

Prin contabilitatea de gestiune, persoanele juridice pot obține informații care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv: informații legate de costul bunurilor, lucrărilor,

serviciilor, pentru persoanele juridice care desfăşoară activităţi de producţie, prestări de servicii, precum şi de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfăşoară activitate de comerţ; informaţii care stau la baza bugetării şi controlului activităţii de exploatare; informaţii necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activităţii interne; alte informaţii impuse de realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei tehnico-operative proprii.

Folosirea conturilor contabile, precum şi simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare şi de accesare a informaţiilor obţinute să fie flexibil şi să permită o gamă largă de opţiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcţie de scopurile urmărite, respectiv: evidenţierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor şi a rezultatelor în funcţie de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

Contabilitatea de gestiune furnizează informaţii necesare elaborării de rapoarte şi analize interne utilizate de managementul unităţii în luarea deciziilor. Cerinţele de prezentare şi analiză a informaţiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilităţii de gestiune se va urmări ca informaţiile obţinute să satisfacă atât necesităţile de informare existente, cât şi pe cele în continuă schimbare.

Procedeele şi tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcţie de caracteristicile calitative ale informaţiilor cerute de utilizatori, precum şi de particularităţile activităţii desfăşurate.

2.6.2. Prevederi privind calculaţia costurilor

Calculaţia costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obţine informaţii privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităţilor sau altor obiecte de calculaţie. Organizarea lucrărilor privind calculaţia costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unităţii, structura organizatorică a acesteia, tipul şi modul de organizare a producţiei, tehnologia de fabricaţie, gradul de integrare a producţiei, caracterul etc. În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate şi recunoscute în contabilitatea financiară, iar preţurile de vânzare să poată fi stabilite şi verificate, precum şi pentru analiza costurilor şi a eficienţei activităţii, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în: costuri de achiziţie; costuri de producţie; costuri de prelucrare; cheltuieli ale perioadei.

2.6.2.1. Principiile calculaţiei costurilor

Pentru asigurarea unui conţinut real şi exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

1. *Principiul separării cheltuielilor care privesc obţinerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziţia, producţia sau prelucrarea etc. acestora.* Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculaţie stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activităţii. Cheltuielile care nu participă la obţinerea obiectelor de calculaţie menţionate, cum ar fi: cheltuielile de administraţie, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

2. *Principiul delimitării cheltuielilor în timp.* Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparţin cheltuielile în cauză.

3. *Principiul delimitării cheltuielilor în spaţiu.* Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producţie, administraţie, desfacere, iar în

cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

4. *Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv.* Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

5. *Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție.* Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.

2.6.2.2. Structura costurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional.

Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

2.6.2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel: a) cheltuieli directe; b) cheltuieli indirecte; c) cheltuieli de desfacere; d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind: regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu

conducerea şi administrarea secţiilor; regia variabilă de producţie, care constă în cheltuielile indirecte de producţie, care variază în raport cu volumul producţiei, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale şi forţa de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacităţii normale de producţie.

Capacitatea normală de producţie reprezintă producţia estimată a fi obţinută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiţii normale, având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreţinerea planificată a echipamentului.

Regia fixă care se recunoaşte ca o cheltuială a perioadei = regia fixă x (1 - nivelul real al activităţii/nivelul normal al activităţii).

Nivelul real al activităţii este reprezentat de producţia obţinută, iar nivelul normal al activităţii este reprezentat de capacitatea normală de producţie.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit şi pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producţie, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raţionale aplicate cu consecvenţă (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalenţă, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.).

Calculaţia costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcţie de modul de organizare a producţiei, specificul activităţii, particularităţile procesului tehnologic şi de necesităţile proprii.

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri şi servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculaţie stabilite, deoarece nu participă efectiv la obţinerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activităţii în ansamblul ei.

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit: a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise; b) cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie; c) regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent; d) costurile de desfacere; e) regia fixă nealocată costului.

Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiţii specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricaţie, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Costurile îndatorării cuprind dobânzile şi alte cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri. Un activ cu ciclu lung de fabricaţie este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;
- cheltuielile generale de administraţie pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent şi se justifică luarea lor în considerare în anumite condiţii specifice de exploatare. Recunoaşterea şi evaluarea iniţială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziţie sau cost de producţie, după caz.

2.6.3. Conturile utilizate pentru contabilitatea de gestiune (contabilitatea cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor)

Conturile cu ajutorul cărora se realizează contabilitatea cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor sunt conturile cuprinse în clasa 9 – conturi de gestiune. Aceste conturi au drept scop preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară (înregistrate după

natura lor), pentru a le înregistra potrivit destinaţiei în vederea urmăririi şi controlului producţiei fabricate, a producţiei în curs de execuţie, respectiv a stabilirii diferenţelor dintre costurile efective şi prestabilite. Astfel, contabilitatea de gestiune devine independentă faţă de contabilitatea financiară. Având în vedere că modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii de informare a acesteia, se pot folosi mai multe variante de funcţionare a conturilor.

Articolul 2. Contabilitatea

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi alte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori.

(2) Contabilitatea publică cuprinde:

a) contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar;

b) contabilitatea Trezoreriei Statului;

c) contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi a excedentului sau a deficitului patrimonial;

d) Abrogată prin pct. 3 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

(3) Contabilitatea instituţiilor publice asigură informaţii ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetelor de venituri şi cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum şi pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, a contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale, precum şi a conturilor anuale de execuţie ale bugetelor locale.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 2 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- Legea societăţilor nr. 31/1990, republicată;
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- Ordin nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia.

I. Scopul articolului

Art. 2 defineşte conceptul de contabilitate. În aceste sens, domeniul contabilităţii include:

- **contabilitatea** – sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare a elementelor contabile şi de raportare financiară;

- **contabilitatea de angajamente** – bază de contabilizare conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă;
- **contabilitatea de casă** – bază de contabilizare conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă;
- **contabilitatea de gestiune** – sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale;
- **contabilitatea financiară** – sistem de colectare, grupare, prelucrare și sistematizare a informației privind existența și mișcarea activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor în expresie valorică pentru întocmirea rapoartelor financiare.

II. Comentariu

2.1. Sistemele de contabilitate utilizate în România

În România, cadrul contabil a reglementat trei sisteme contabile, respectiv:

- **sistemul contabil complet în partidă dublă** – sistem contabil care prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea planului de conturi contabile, registrelor contabile și rapoartelor financiare;
- **sistemul contabil simplificat în partidă dublă** – sistem contabil ce prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea variantelor simplificate ale planului de conturi contabile, registrelor contabile și rapoartelor financiare;
- **sistemul contabil în partidă simplă** – sistem contabil care prevede reflectarea unilaterală a faptelor și evenimentelor economice, utilizând înregistrarea în partidă simplă conform metodei „intrare-ieșire”.

2.2. Principii contabile

2.2.1. *Principiul contabilității de angajamente*. Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli. Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia. Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și contul de profit și pierdere.

2.2.2. *Principiul continuității activității*. Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. O entitate nu va întocmi situațiile financiare anuale pe baza continuității activității dacă organele de conducere stabilesc după data bilanțului fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio

altă variantă realistă în afara acestora. Deteriorarea rezultatelor din exploatare şi a poziției financiare, ulterior datei bilanțului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată. Dacă administratorii unei entități au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată, împreună cu explicaţii privind modul de întocmire a acestora şi motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu îşi mai poate continua activitatea. Evenimentele sau condițiile ce necesită prezentări de informații pot apărea şi ulterior datei bilanțului.

2.2.3. *Principiul permanenței metodelor.* Metodele de evaluare şi politicile contabile, în general, trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul. Modificările de politici contabile pot fi determinate de: inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale; o decizie a unei autorități competente şi care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea. Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de: o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta îşi desfăşoară activitatea; obținerea unor informații credibile şi mai relevante. Exemple de situații care justifică modificarea de politici contabile pot fi: admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare; schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele; fuziuni şi operațiuni asimilate efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc. Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile. Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfăşurarea activităților, unele elemente ale situațiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Se pot solicita, de exemplu, estimări ale: clienților incerți; uzurii morale a stocurilor; duratei de viață utile, precum şi a modului preconizat de consumare a beneficilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile etc. Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile avute la dispoziție. O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unei mai bune experiențe. O modificare în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă şi nu reprezintă o modificare în estimările contabile. Dacă entitatea are dificultăți în a face distincție între o modificare de politică contabilă şi o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării. Efectul modificării unei estimări contabile se va recunoaşte prospectiv prin includerea sa în rezultatul: perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienți incerți); sau perioadei în care are loc modificarea şi al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect şi asupra acestora (de exemplu, durata de viață utilă a imobilizărilor corporale).

2.2.4. *Principiul prudenței.* La întocmirea situațiilor financiare anuale, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă şi în special: a) în contul de profit şi pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului; b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia; c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile şi pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia. În acest scop sunt avute în vedere şi eventualele provizioane, precum şi datoriile rezultate din clauze contractuale; d) trebuie să se țină cont de toate deprecierile,

indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit şi pierdere. Ca urmare, activele şi veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile, subevaluate. Totuşi, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre şi nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

2.2.5. *Principiul independenței exercițiului.* Trebuie să se țină cont de veniturile şi cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri şi creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienți – facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

2.2.6. *Principiul evaluării separate a elementelor de active şi de datorii.* Conform acestui principiu, componentele elementelor de active şi de datorii trebuie evaluate separat.

2.2.7. *Principiul intangibilității.* Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent. Modificarea politicilor contabile se efectuează numai pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar. În cazul modificării politicilor contabile şi corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare celei de raportare. Corectarea pe seama rezultatului reportat, a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.

2.2.8. *Principiul necompensării.* Orice compensare între elementele de active şi datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli este interzisă. Toate creanțele şi datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe şi datorii față de aceeaşi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare. În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență şi cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor şi cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratamentul contabil este similar şi în cazul prestărilor reciproce de servicii.

2.2.9. *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.* Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț şi contul de profit şi pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, şi nu numai de forma juridică a acestora. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate şi prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile şi obligațiile, precum şi riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele şi operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate aşa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc,

respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor şi să respecte cadrul legal existent. În condiții obişnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții şi forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. Exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație; recunoaşterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit şi pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt; recunoaşterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare. Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.

2.2.10. *Principiul pragului de semnificație.* Valoarea elementelor de bilanț şi de cont de profit şi pierdere care sunt precedate de cifre arabe poate fi combinată dacă: acestea reprezintă o sumă nesemnificativă, sau o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

2.2.11. *Abateri de la principiile contabile generale.* În cazuri excepționale pot fi efectuate abateri de la principiile contabile generale. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum şi motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii.

2.3. Caracteristicile calitative

Caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale sunt inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea şi comparabilitatea.

2.3.1. *Inteligibilitatea.* O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea că ele trebuie să fie uşor înțelese de utilizatori. În acest scop, se presupune că utilizatorii dispun de cunoştințe suficiente privind desfăşurarea afacerilor şi a activităților economice, de noțiuni de contabilitate şi au dorința de a studia informațiile prezentate, cu atenția cuvenită. Totuşi, informațiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

2.3.2. *Relevanța.* Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceştia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările lor anterioare. Relevanța informației este influențată de natura sa şi de pragul de semnificație. În anumite cazuri, natura informației este suficientă, prin ea însăşi, pentru a determina relevanța sa. În alte cazuri, atât natura, cât şi pragul de semnificație sunt importante. Se consideră că o informație este semnificativă dacă

omisiunea sau prezentarea sa eronată poate influenţa deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situaţiilor financiare anuale. În analiza semnificaţiei unui element sunt luate în considerare mărimea şi/sau natura omisiunii sau a declaraţiei eronate judecate în contextul dat.

2.3.3. *Credibilitatea*. Pentru a fi utilă, informaţia trebuie să fie şi credibilă. Informaţia este credibilă atunci când nu conţine erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce şi-a propus să reprezinte sau ceea ce se aşteptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Pentru a fi credibilă, informaţia trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacţiile şi alte evenimente pe care aceasta fie şi-a propus să le reprezinte, fie este de aşteptat, în mod rezonabil, să le reprezinte. Pentru ca informaţia să prezinte credibil evenimentele şi tranzacţiile pe care îşi propune să le reprezinte, este necesar ca acestea să fie contabilizate şi prezentate în concordanţă cu fondul şi realitatea lor economică, şi nu doar cu forma lor juridică. De asemenea, pentru a fi credibilă, informaţia cuprinsă în situaţiile financiare trebuie să fie neutră, adică lipsită de influenţe. Situaţiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea şi prezentarea informaţiei, influenţează luarea unei decizii sau formularea unui raţionament pentru a realiza un rezultat sau un obiectiv predeterminat. În exercitarea raţionamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiţii de incertitudine, este necesară includerea unui grad de precauţie, astfel încât activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile să nu fie subevaluate. Pentru a fi credibilă, informaţia din situaţiile financiare trebuie să fie completă. O omisiune poate face ca informaţia să fie falsă sau să inducă în eroare şi astfel să nu mai aibă caracter credibil şi să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanţei.

2.3.4. *Comparabilitatea*. Utilizatorii trebuie să poată compara situaţiile financiare ale unei entităţi în timp, pentru a identifica tendinţele în poziţia financiară şi performanţele sale. Utilizatorii trebuie să poată compara situaţiile financiare ale diverselor entităţi, pentru a le evalua poziţia financiară şi performanţa. Astfel, măsurarea şi prezentarea efectului financiar al aceloraşi tranzacţii şi evenimente trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei entităţi şi de-a lungul timpului pentru acea entitate şi într-o manieră consecventă pentru diferite entităţi. O consecinţă importantă a calităţii informaţiei de a fi comparabilă este ca utilizatorii să fie informaţi despre politicile contabile utilizate în elaborarea situaţiilor financiare şi despre orice modificare a acestor politici, precum şi despre efectele unor astfel de modificări. Utilizatorii trebuie să fie în măsură să identifice diferenţele între politicile contabile pentru tranzacţii şi alte evenimente asemănătoare utilizate de aceeaşi entitate de la o perioadă la alta, cât şi de diferite entităţi. Conformitatea cu prezentele reglementări, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de entitate, ajută la obţinerea comparabilităţii. Nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu simpla uniformitate şi nu trebuie să devină un impediment în introducerea de politici contabile îmbunătăţite. Nu este indicat pentru o entitate să continue să evidenţieze în contabilitate, în aceeaşi manieră, o tranzacţie sau un alt eveniment dacă politica adoptată nu menţine caracteristicile calitative de relevanţă şi credibilitate. Nu este indicat pentru o entitate să-şi lase politicile contabile nemodificate atunci când există alternative mai relevante şi mai credibile. Este, de asemenea, important ca situaţiile financiare să prezinte informaţii corespunzătoare pentru perioadele precedente. Pentru ca informaţia să fie relevantă şi credibilă, sunt necesare următoarele: informaţia să fie oportună pentru luarea deciziilor de către utilizatori; beneficiile de pe urma informaţiei să depăşească costul acesteia; să se stabilească un echilibru între caracteristicile calitative ale informaţiei financiare.

2.4. Formele de înregistrare în contabilitate

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare şi documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică şi sistematică în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exerciţiului financiar.

Principalele forme de înregistrare în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare în cazul unităţilor care conduc contabilitatea în partidă dublă sunt: „pe jurnale", „maestru-şah" şi forma combinată „maestru-şah cu jurnale".

2.4.1. *Contabilitatea în partidă dublă ţinută pe jurnale.* În cadrul formei de înregistrare în contabilitate „pe jurnale", principalele registre şi formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal (cod 14-1-1); Registrul-inventar (cod 14-1-2); Cartea mare (cod 14-1-3); jurnale auxiliare; Balanţa de verificare. Registrul-jurnal (cod 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operaţiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative. Pentru operaţiunile care nu au la bază documente justificative se întocmeşte Nota de contabilitate (cod 14-6-2/A). Notele de contabilitate se întocmesc pe bază de note justificative sau note de calcul şi se înregistrează în mod cronologic în Registrul-jurnal. Unităţile pot utiliza jurnale auxiliare pe feluri de operaţiuni, cum sunt: 1. Jurnal privind operaţiunile de casă şi bancă (cod 14-6-5); 2. Jurnal privind decontările cu furnizorii (cod 14-6-6); 3. Situaţia încasării-achitării facturilor (cod 14-6-7); 4. Jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de stocuri (cod 14-6-8); 5. Jurnal privind salariile şi contribuţia pentru asigurări sociale, protecţia socială a şomerilor şi asigurările de sănătate (cod 14-6-10); 6. Jurnal privind operaţiuni diverse (cod 14-6-17). Lunar sau la altă perioadă prevăzută de lege, în fiecare jurnal auxiliar se stabilesc totalurile sumelor debitoare sau creditoare înregistrate în cursul lunii (perioadei), totaluri care se înscriu în Registrul-jurnal. Contabilitatea analitică se poate ţine fie direct pe aceste jurnale (pentru unele conturi), fie cu ajutorul altor formulare tipizate comune (fişa de cont analitic pentru valori materiale, fişa de cont pentru operaţiuni diverse etc.) sau specifice, folosite în acest scop. Pentru unele conturi, pe lângă jurnalul privind operaţiunile de credit se întocmeşte şi situaţia privind operaţiunile de debit. Înregistrările în jurnale se fac în mod cronologic în tot cursul lunii (perioadei) sau numai la sfârşitul lunii (perioadei), fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operaţiunile aferente lunii (perioadei) respective, care sunt consemnate cronologic în acestea. Cartea mare (cod 14-1-3) este documentul de sistematizare contabilă care cuprinde toate conturile sintetice şi reflectă existenţa şi mişcarea tuturor elementelor de activ şi de pasiv la un moment dat. Cartea mare serveşte la stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor conturilor şi stă la baza întocmirii balanţei de verificare. Pentru stabilirea rulajelor se preia în Cartea mare rulajul creditor din jurnalul contului respectiv, iar rulajul debitor se stabileşte prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi corespondente ale jurnalelor. Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabileşte în funcţie de rulajele debitoare şi creditoare ale contului respectiv, ţinându-se seama de soldul de la începutul anului, care se înscrie pe rândul destinat în acest scop. Balanţa de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiunilor efectuate şi controlul concordanţei dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică, precum şi principalul instrument pe baza căruia se întocmesc raportările contabile stabilite potrivit legii. Balanţa de verificare a conturilor sintetice, precum şi balanţele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc cel puţin anual, la încheierea exerciţiului financiar sau la termenele de întocmire a raportărilor contabile, la alte perioade prevăzute de actele normative în vigoare şi ori de câte ori se consideră necesar.

2.4.2. *Contabilitatea în partidă dublă maestru-şah.* În cadrul formei de înregistrare „maestru-şah", principalele registre şi formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal (cod 14-1-1); Registrul-inventar (cod 14-1-2); Cartea mare (şah – cod 14-1-3/a); Balanţa de verificare. Registrul-jurnal (cod 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operaţiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, la fel ca în cazul formei de înregistrare „pe jurnale". În vederea înregistrării în Registrul-jurnal, documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operaţiuni, verificare, evaluare, contare). Dacă pentru acelaşi fel de operaţiuni există mai multe documente justificative, acestea se totalizează cu ajutorul documentelor cumulative întocmite fie pentru debitul, fie

pentru creditul contului care reflectă asemenea operaţiuni. Pentru operaţiunile care nu au la bază documente justificative se întocmeşte Nota de contabilitate (cod 14-6-2A). Cartea mare (şah – cod 14-1-3/a) este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice. Înregistrările în Cartea mare (şah) se fac pe baza documentelor justificative, a documentelor cumulative şi a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic, lunar sau ori de câte ori este nevoie. Înregistrarea în acest document, deschis pentru fiecare cont sintetic, este precedată de înregistrarea în Registrul-jurnal. La sfârşitul lunii (perioadei), pentru fiecare cont sintetic din Cartea mare (şah) se stabilesc totaluri ale rulajului contului debitor sau creditor şi ale conturilor corespondente. Totalul sumelor conturilor corespondente trebuie să fie egale cu rulajul debitor sau creditor al contului respectiv. Contabilitatea analitică se ţine cu ajutorul formularelor comune (fişa de cont pentru operaţiuni diverse, fişa de cont analitic pentru valori materiale) sau cu ajutorul formularelor specifice folosite în acest scop. Balanţa de verificare se întocmeşte pe baza totalurilor preluate din Cartea mare (şah), respectiv din fişele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. Pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se pot întocmi balanţe de verificare analitice. La instituţiile publice, balanţele de verificare sintetice se întocmesc lunar, iar balanţele de verificare analitice, cel mai târziu la sfârşitul trimestrului pentru care se întocmesc situaţiile financiare.

2.4.3. *Contabilitatea în partidă dublă maestru-şah cu jurnale.* În cazul utilizării formei de înregistrare combinată „maestru-şah cu jurnale", pe lângă formularele menţionate la forma de înregistrare „maestru-şah" se utilizează jurnalele auxiliare specifice formei de înregistrare „pe jurnale". În Cartea mare (şah), pentru fiecare cont sintetic, totalurile lunare stabilite în jurnal se înscriu atât în coloana destinată rulajului debitor sau creditor, cât şi în coloanele conturilor corespondente. La instituţiile publice şi persoanele juridice fără scop patrimonial se poate folosi forma de înregistrare în contabilitate „maestru-şah simplificat". În acest caz, contabilitatea sintetică se ţine pe fişe de cont pentru operaţiuni diverse (cod 14-6-22 şi 14-6-22/a), deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea mare (şah), iar contabilitatea analitică se ţine pe fişele menţionate la forma de înregistrare „maestru-şah".

2.5. Metodele de conducere a contabilităţii analitice a bunurilor

Contabilitatea analitică a bunurilor se poate ţine pe baza uneia dintre următoarele metode: operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică. Metoda operativ-contabilă se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor şi ambalajelor. Metoda cantitativ-valorică se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor şi ambalajelor. Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor şi ambalajelor din unităţile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura obiectelor de inventar, echipamentelor de protecţie în folosinţă, precum şi a altor categorii de bunuri.

2.5.1. *Metoda operativ-contabilă.* Metoda operativ-contabilă constă în ţinerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenţei cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fişelor de magazie. În contabilitate, această metodă constă în ţinerea evidenţei valorice pe conturi de materiale, desfăşurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Controlul exactităţii înregistrărilor din evidenţa gestiunilor şi din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor. În metoda operativ-contabilă se pot folosi următoarele formulare comune pe economie: Fişă de magazie (cod 14-3-8 şi 14-3-8/a, după caz); Fişă de cont pentru operaţiuni diverse (cod 14-6-22); Registrul stocurilor (cod 14-3-11 şi 14-3-11/a). Fişele de magazie servesc pentru evidenţa cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în

contabilitate, pentru controlul operațiunilor înregistrate de gestionar sau persoana desemnată, pentru preluarea în registrul stocurilor a cantităților aflate în stoc, precum şi pentru calculul valorii bunurilor existente în stoc la sfârşitul lunii (perioadei), în scopul confruntării cu datele din contabilitatea sintetică. La gestiune, fişele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fişe cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție şi constatare de diferențe etc.) şi a documentelor de ieşire (bon de consum, fişă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. De asemenea, în fişele de magazie se înscriu plusurile de la inventar pe coloana „Intrări" şi minusurile de la inventar pe coloana „Ieşiri". Erorile constatate în evidența gestiunilor se corectează în prezența persoanei care răspunde de înregistrările efectuate în fişele de magazie, iar abaterile de la regulile de întocmire şi utilizare a documentelor se aduc la cunoştința conducătorului compartimentului financiar-contabil sau a persoanei desemnate să conducă contabilitatea, după caz, pentru stabilirea măsurilor care se impun. Semnătura persoanei desemnate pentru evidența stocurilor în fişele de magazie constituie dovada verificării înregistrărilor efectuate şi preluării documentelor de intrare şi de ieşire a materialelor. În contabilitate, documentele privind mişcarea stocurilor se grupează pe gestiuni, surse de aprovizionare (de la furnizori, din prelucrare la terți, consum intern etc.) şi, în cadrul acestora, pe conturi de materiale şi gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Intrările sau ieşirile de bunuri de natura stocurilor se înregistrează în contabilitatea sintetică şi analitică, fie direct pe baza acestor documente, fie cu ajutorul unor situații întocmite zilnic sau la alte perioade stabilite de unitate prin centralizarea datelor din documentele privind mişcarea stocurilor. Verificarea înregistrărilor efectuate în conturile de stocuri şi fişele de magazie se face cu ajutorul Registrului stocurilor (cod 14-3-11 şi 14-3-11/a). În acest scop, în Registrul stocurilor, la sfârşitul fiecărei luni (perioade), se înscriu pe feluri de stocuri, grupate pe magazii (depozite), conturi, grupe, eventual subgrupe, stocurile cantitative din fişele de magazie, se calculează valoarea cantităților aflate în stoc pe baza prețurilor de înregistrare şi se totalizează valoarea acestora pe pagini ale Registrului stocurilor, pe subgrupe de materiale, grupe de stocuri, conturi şi magazii (depozite). În cazul în care se constată că există frecvente diferențe între soldurile conturilor de stocuri din Registrul stocurilor şi cele din contabilitate, provenind din înregistrarea operațiunilor, evaluarea cantităților de stocuri din documentele de intrare şi de ieşire, prelucrarea acestora etc., diferențele respective pot fi localizate printr-o nouă centralizare a intrărilor şi ieşirilor valorice de materiale, pe grupe sau feluri de materiale, iar totalurile obținute se confruntă cu datele din Registrul stocurilor.

Pentru produse finite şi produse reziduale, metoda operativ-contabilă se aplică în acelaşi mod ca şi pentru stocuri de materii prime şi materiale consumabile. În acest caz, evidența cantitativă pe feluri de produse se ține la magazie (depozit) cu ajutorul fişelor de magazie, iar evidența valorică se ține în contabilitate cu ajutorul contului sintetic de produse, desfăşurat în analitic pe gestiuni, în care înregistrările se fac pe baza datelor obținute prin centralizarea zilnică a documentelor de mişcare a produselor respective. Verificarea înregistrărilor la sfârşitul lunii (perioadei) se face, de asemenea, cu ajutorul registrului stocurilor în care se stabilesc soldurile pe feluri de produse şi pe total cont, prin transcrierea cantităților în stoc din fişele de magazie şi evaluarea acestora pe baza prețurilor de înregistrare.

2.5.2. *Metoda cantitativ-valorică* Metoda cantitativ-valorică pentru materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar în depozit, semifabricate, produse finite, produse reziduale, mărfuri, animale şi ambalaje constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate a celei cantitativ-valorice. Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfăşoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactității înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare şi din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic din contabilitate. În metoda cantitativ-valorică se pot folosi următoarele

formulare: Fişă de magazie (cod 14-3-8 şi 14-3-8/a, după caz); Fişă de cont pentru operaţiuni diverse (cod 14-6-22 şi 14-6-22/a); Balanţa analitică a stocurilor (cod 14-6-30/c). Evidenţa cantitativă a materialelor se ţine la gestiune cu ajutorul fişelor de magazie, care se ţin în ordinea fişelor de cont analitic din contabilitate. În fişele de magazie, înregistrările se fac zilnic, de către gestionar sau de către persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare şi de ieşire a materialelor. După înregistrare, documentele respective se predau la contabilitate pe bază de borderou. În contabilitate, documentele se înregistrează în fişele de cont analitic pentru valori materiale şi se stabilesc stocurile şi soldurile, după ce în prealabil s-a verificat modul de emitere şi completare a documentelor privind mişcarea materialelor. De asemenea, pe baza aceloraşi documente, se întocmesc situaţiile centralizatoare privind intrările şi ieşirile de materiale, pentru înregistrare în contabilitatea sintetică. Controlul înregistrărilor din conturile sintetice şi cele analitice ale stocurilor se asigură cu ajutorul balanţei de verificare analitice, întocmită separat pentru fiecare cont de stoc. În vederea întocmirii balanţei de verificare este necesar să se efectueze controlul asupra concordanţei stocurilor scriptice din fişele de magazie cu cele din fişele de cont analitic pentru valori materiale. În cazul instituţiilor publice cu mai multe gestiuni distincte, precum şi în cazul instituţiilor care au subunităţi cu una sau mai multe gestiuni, dar care nu au compartimente proprii de contabilitate, contabilitatea analitică a stocurilor se poate asigura, în cadrul compartimentului financiar-contabil al instituţiei al cărei conducător are calitatea de ordonator de credite, cu ajutorul Fişei de evidenţă a materialelor şi a materialelor de natura obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă (cod 14-3-9). Metoda cantitativ-valorică pentru evidenţa analitică a produselor finite şi produselor reziduale se aplică în acelaşi mod ca şi pentru celelalte stocuri, cu următoarele particularităţi: atât intrările, cât şi ieşirile valorice pot fi înregistrate în fişele de cont analitic pentru stocuri numai lunar, prin înmulţirea cantităţilor totale de produse finite şi produse reziduale cu preţurile unitare respective, fără a mai fi necesară evaluarea cantităţilor de produse în documente; pentru controlul înregistrărilor din contabilitatea sintetică şi cea analitică a produselor finite, în locul balanţei de verificare se poate folosi Registrul stocurilor.

2.5.3. *Metoda global-valorică*. Metoda global-valorică se aplică pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul (magazine, restaurante, bufete etc.), folosindu-se formularul comun „Fişa de cont pentru operaţiuni diverse" (cod 14-6-22) şi raportul de gestiune, după caz. Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a mărfurilor şi ambalajelor se ţine global-valoric, atât la gestiune, cât şi în contabilitate, iar verificarea concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii şi din contabilitate se efectuează numai valoric, la perioade stabilite de unitate. Raportul de gestiune se completează pe baza documentelor de intrare şi de ieşire a mărfurilor şi ambalajelor şi de depunere a numerarului din vânzare, iar în fişele valorice (ţinute pe gestiuni în cadrul conturilor de mărfuri şi ambalaje din contabilitate) înregistrările se fac pe baza aceloraşi documente. Soldurile valorice ale mărfurilor şi ambalajelor aflate în gestiune se verifică pe baza raportului de gestiune predat la contabilitate sau cu ocazia inventarierii, după caz. Metoda global-valorică se foloseşte, de asemenea, pentru evidenţa rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor destinate ambalării, precum şi la alte categorii de bunuri. În acest caz, evidenţa cantitativă se poate ţine pe feluri de rechizite, imprimate, materiale pentru ambalare etc., la locurile de gestionare, cu ajutorul fişelor de magazie (cod 14-3-8 şi 14-3-8/a), care se completează de gestionar sau de către persoana desemnată. Evidenţa valorică a mişcărilor se ţine în contabilitate, pe gestiuni, în cadrul contului de materiale consumabile, cu ajutorul fişelor de cont pentru operaţiuni diverse (cod 14-6-22 şi 14-6-22/a). Înregistrările în fişele de magazie se fac pe baza documentelor de intrare şi de ieşire a materialelor consumabile respective şi se preiau de către contabilitatea stocurilor, în prealabil făcându-se verificarea înregistrărilor din fişele de magazie. Prin centralizarea datelor din documentele respective se asigură înregistrarea acestora atât în fişele valorice pe gestiuni, cât şi în conturile sintetice de stocuri. Pentru materialele de natura obiectelor de inventar în folosinţă se ţine numai evidenţa cantitativă cu ajutorul formularului Fişa de evidenţă a

materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă (cod 14-3-9). În contabilitate, evidenţa valorică se ţine cu ajutorul Fişei de cont pentru operaţiuni diverse (cod 14-6-22 şi 14-6-22/a), pe secţii (locuri de muncă, unităţi etc.), în care înregistrările se fac valoric în funcţie de intrări şi ieşiri (scoateri din uz). În situaţia returnării obiectului de inventar uzat, operaţiunea înregistrată în Fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă (cod 14-3-9) nu presupune înregistrarea unei intrări în evidenţa magaziei (depozitului). Datele din procesele-verbale pentru scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale (obiecte de inventar) se confruntă cu datele privind restituirile de obiecte de inventar uzate, consemnate în Fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă (cod 14-3-9). Controlul exactităţii înregistrărilor se efectuează la perioadele stabilite de unitate şi cu ocazia inventarierilor, evaluându-se stocurile existente pe baza listelor de inventariere (cod 14-3-12, 14-3-12/a şi 14-3-12/b) şi confruntându-se soldul astfel obţinut cu soldul conturilor respective din contabilitate. Contabilitatea analitică a SDV-urilor speciale şi AMC-urilor se ţine la gestiunea de SDV-uri şi AMC-uri, cantitativ, pe persoanele sau comenzile pentru care sunt destinate, cu ajutorul Fişei de magazie (cod 14-3-8 şi 14-3-8/a), iar în contabilitate, global-valoric, la nivel de produs. Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent ori a inventarului intermitent.

2.6. Metoda inventarului intermitent

Entităţile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor în cursul perioadei, anual, trimestrial sau lunar, după caz, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care are de determinat obligaţii fiscale. Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, respectiv conturile din clasa 3, ci prin conturile de cheltuieli, respectiv conturile din clasa 6. Stabilirea ieşirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârşitul perioadei. Ieşirile de stocuri se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, şi valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei stabilite pe baza inventarului, respectându-se relaţia E = Si + I - Sf, unde: E – ieşiri; I – intrări; Si – stoc iniţial; Sf – stoc final. La începutul exerciţiului, respectiv al perioadei, după caz, se anulează stocul existent ca o ieşire de stoc prin înregistrarea acestuia în clase de cheltuieli privind materiile prime, materialele etc. articol contabil 6xx = 3xx. La sfârşitul perioadei stocurile determinate în baza inventarierii efectuate, respectiv cele care nu au fost consumate în procesul de producţie sau vândute, după caz, se înregistrează ca o intrare de stoc articol contabil 3xx = 6xx. Inventarierea stocurilor la sfârşitul perioadei se face în conformitate cu normele metodologice emise de Ministerul Economiei şi Finanţelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv. În condiţiile în care comisiile de inventariere nu constată existenţa de stocuri faptice, vor menţiona acest fapt în procesul-verbal al comisiei de inventariere. La locul de depozitare sau de utilizare în procesul de producţie a stocurilor se ţine o evidenţă tehnică operativă a stocurilor pe bază de fişă de magazie sau alte documente stabilite de unitate, în conformitate cu procedurile proprii elaborate de conducerea acesteia. Ieşirile de stocuri aferente unei perioade, înregistrate în contabilitatea financiară, vor fi corelate cu cheltuielile evidenţiate în contabilitatea de gestiune, pe comenzi, produse etc., după caz, în funcţie de consumurile tehnologice normate. Inventarul intermitent nu se utilizează în comerţul cu amănuntul în situaţia în care se aplică metoda global-valorică. Perioada la care se efectuează inventarierea faptică a stocurilor se alege astfel încât să poată fi stabilite corect obligaţiile legale (contabile, fiscale etc).

2.7. Organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi

Activitatea de contabilitate se exercită de către contabili. Actul normativ care reglementează activitatea contabililor este dată prin O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi.

2.7.1. Profesia de expert contabil şi de contabil autorizat

Profesia de expert contabil şi de contabil autorizat se exercită de către persoanele care au această calitate, conform O.G. nr. 65/1994. Expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condiţiile prezentei ordonanţe şi are competenţa profesională de a organiza şi conduce contabilitatea, de a supraveghea gestiunea societăţilor comerciale, de a întocmi situaţiile financiare şi de a efectua expertize contabile. Asupra constatărilor, concluziilor, opiniilor şi recomandărilor sale, expertul contabil întocmeşte raport. Contabilul autorizat este persoana care a dobândit această calitate în condiţiile prezentei ordonanţe şi are competenţa de a ţine contabilitatea şi de a pregăti lucrările în vederea întocmirii situaţiilor financiare. Accesul la profesia de expert contabil şi de contabil autorizat se face pe bază de examen de admitere, la care să se obţină cel puţin media 7 şi minimum nota 6 la fiecare disciplină, efectuarea unui stagiu de 3 ani şi susţinerea unui examen de aptitudini la terminarea stagiului. La cerere se pot înscrie direct la stagiu absolvenţii cursurilor de master, organizate de facultăţile de profil, pe baza protocoalelor de echivalare a disciplinelor de la examenele de master cu cele de la examenul de admitere în profesie, încheiate de universităţi cu Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR).

2.7.2. Exercitarea profesiei de expert contabil

Expertul contabil poate executa pentru persoanele fizice şi juridice următoarele lucrări: a) ţine sau supraveghează contabilitatea şi întocmeşte sau verifică şi semnează situaţiile financiare; b) acordă asistenţă privind organizarea şi ţinerea contabilităţii; c) efectuează analize economico-financiare şi evaluări patrimoniale; d) efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condiţiile prevăzute de lege; e) execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, de organizare administrativă şi informatică; f) îndeplineşte, potrivit dispoziţiilor legale, atribuţiile prevăzute în mandatul de cenzor la societăţile comerciale; g) acordă asistenţa de specialitate necesară pentru înfiinţarea şi reorganizarea societăţilor comerciale; h) efectuează pentru persoane fizice şi juridice servicii profesionale care presupun cunoştinţe de contabilitate. Persoanele fizice şi juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activităţile de audit financiar, consultanţă fiscală şi evaluare numai după dobândirea, în condiţiile legii, a calităţii de auditor financiar, consultant fiscal sau evaluator autorizat, după caz. Experţii contabili pot să-şi exercite profesia individual ori se pot constitui în societăţi comerciale potrivit legii. Societăţile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii: să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil; majoritatea acţionarilor sau asociaţilor să fie experţi contabili şi să deţină majoritatea acţiunilor sau a părţilor sociale; consiliul de administraţie al societăţii comerciale să fie ales în majoritate dintre acţionarii sau asociaţii experţi contabili; acţiunile să fie nominative şi orice nou asociat sau acţionar să fie admis de adunarea generală.

2.7.3. Exercitarea profesiei de contabil autorizat

Contabilul autorizat poate executa pentru persoanele fizice şi juridice următoarele lucrări: ţine contabilitatea operaţiunilor economico-financiare prevăzute în contract; pregăteşte lucrările în vederea întocmirii situaţiilor financiare. Contabilii autorizaţi pot să-şi exercite profesia individual ori în societăţi comerciale.

2.7.4. Aspecte comune privind experţii contabili şi contabilii autorizaţi

Experţilor contabili şi contabililor autorizaţi le este interzis să efectueze lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituţiile la care sunt salariaţi şi pentru cei cu care angajatorii lor sunt în raporturi contractuale ori se află în concurenţă. De asemenea, le este interzis să efectueze lucrări pentru operatorii economici, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv sau soţi ai administratorilor. Experţii contabili şi contabilii autorizaţi nu pot efectua pentru terţi lucrări contabile în situaţia în care există elemente care atestă starea de conflict de interese sau de incompatibilitate.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi garantează răspunderea civilă privind activitatea desfăşurată, prin subscrierea unei poliţe de asigurare sau prin vărsarea unei contribuţii la fondul de garanţii.

Relaţiile experţilor contabili, contabililor autorizaţi şi societăţilor comerciale de profil cu clienţii se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părţi.

Onorariile stabilite pentru expertizele contabile dispuse din oficiu în cursul procesului penal, în cauzele privind infracţiuni prevăzute în Codul penal sau în legi speciale, prin care a fost prejudiciat avutul public, vor fi avansate de la bugetul de stat prin bugetele Ministerului Justiţiei, Ministerului Public sau Ministerului Internelor şi Reformei Administrative, după caz, urmând ca sumele să fie recuperate de la persoanele vinovate la pronunţarea hotărârii judecătoreşti definitive.

2.7.5. Activitatea de cenzor

Activitatea de cenzor poate fi desfăşurată, potrivit legii, de către experţii contabili, persoanele cu studii economice superioare cu diplomă recunoscută de Ministerul Educaţiei, Cercetării şi Tineretului şi experienţă în activitatea financiar-contabilă de cel puţin 5 ani, precum şi de către societăţile comerciale membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România. Astfel, cenzorii sunt obligaţi să verifice dacă bilanţul contabil şi contul de profit şi pierderi sunt legal întocmite şi în concordanţă cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ţinute la zi şi dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea bilanţului contabil. În acest sens, sunt obligaţi să verifice următoarele obiective principale:

a) operaţiunile legate de înregistrarea sau de modificarea capitalului social;

b) inventarierea patrimoniului, modul de valorificare a rezultatelor acestuia, precum şi faptul că rezultatele inventarierii sunt cuprinse în bilanţul contabil anual;

c) existenţa procedurilor pentru organizarea gestiunilor de valori materiale şi băneşti şi a evidenţei analitice şi sintetice a elementelor patrimoniale;

d) ţinerea corectă şi la zi a contabilităţii;

e) preluarea corectă în balanţa de verificare a datelor din conturile sintetice şi concordanţa dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică;

f) întocmirea bilanţului contabil pe baza balanţei de verificare a conturilor sintetice şi respectarea normelor metodologice cu privire la întocmirea acestuia şi a anexelor sale;

g) dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform reglementărilor legale în vigoare;

h) dacă contul de profit şi pierderi este întocmit pe baza datelor din contabilitate privind perioada de raportare;

i) stabilirea în conformitate cu dispoziţiile legale a profitului net şi punctul de vedere referitor la destinaţiile acestuia, propuse de consiliul de administraţie;

j) situaţia creditelor şi a altor împrumuturi ale societăţii comerciale şi garantarea acestora;

k) inspecţia lunară şi inopinată a casei şi verificarea existenţei titlurilor sau valorilor care sunt proprietatea societăţii comerciale sau care au fost primite în gaj, cauţiune ori depozit;

l) să constate depunerea, în mod regulat, a garanţiei de către administratori;

m) să vegheze ca dispoziţiile legii, ale contractului de societate sau ale statutului să fie îndeplinite de administratori şi de lichidatori.

Cenzorii vor aduce la cunoştinţă administratorilor neregularităţile în administraţie şi încălcările dispoziţiilor legale şi statutare pe care le constată, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoştinţă adunării generale. De asemenea, aceştia sunt obligaţi să convoace adunarea generală ordinară sau extraordinară, când nu a fost convocată de către administratori, şi să ia parte la acestea, având dreptul să insereze în ordinea de zi propunerile pe care le consideră necesare.

În exercitarea misiunii lor, cenzorii trebuie să se ghideze după următoarele principii:

a) integritate – cenzorul trebuie să fie drept, cinstit şi sincer în executarea lucrărilor sale;

b) obiectivitate – cenzorul trebuie să nu cedeze unor prejudecăţi sau concepte apriorice care ar putea să-i împiedice obiectivitatea. El trebuie să aibă o comportare ireproşabilă atunci când întocmeşte un raport privind executarea lucrărilor sale;

c) independenţă – cenzorul trebuie să fie şi să se manifeste liber faţă de orice interes care ar putea fi avut în vedere ca fiind incompatibil cu integritatea şi obiectivitatea sa;

d) secretul profesional – cenzorul trebuie să respecte caracterul confidenţial al informaţiilor obţinute cu ocazia executării lucrărilor sale şi nu trebuie să divulge niciuna dintre aceste informaţii către terţi, cu excepţia cazurilor în care a fost autorizat în mod expres în acest scop sau dacă are obligaţia legală sau profesională să facă această divulgare;

e) competenţă profesională – cenzorul trebuie să-şi menţină nivelul de competenţă pe tot parcursul carierei sale profesionale;

f) comportare deontologică – cenzorul trebuie să se comporte într-un mod compatibil cu buna reputaţie a profesiunii şi trebuie să se abţină de la orice conduită de natură să aducă atingere acestei reputaţii.

2.8. Răspunderile experţilor contabili şi ale contabililor autorizaţi

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi răspund, în exercitarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil şi penal, după caz, potrivit legii. Limitele răspunderii civile a experţilor contabili şi contabililor autorizaţi se stabilesc prin contractele de prestări de servicii încheiate în condiţiile legii, în funcţie de uzanţele interne şi internaţionale ale profesiei contabile. Sancţiunile disciplinare ce se aplică experţilor contabili şi contabililor autorizaţi, în raport cu gravitatea abaterilor săvârşite, sunt următoarele: mustrare; avertisment scris; suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat pe o perioadă de timp de la 3 luni la un an; interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat.

Răspunderea civilă a persoanelor pentru prejudiciile provocate în executarea contractului de prestări-servicii financiar-contabile sau în legătură cu acesta este limitată la:

- contravaloarea a şase onorarii pentru serviciile efectuate în baza contractului de prestări-servicii financiar-contabile, datorate de către client prestatorului-membru CECCAR, având ca obiect prestarea serviciilor financiar-contabile ale unei entităţi de interes public (mai puţin activităţilor de audit statutar);
- contravaloarea a patru onorarii pentru serviciile efectuate în baza contractului de prestări-servicii financiar-contabile, datorate de către client prestatorului-membru CECCAR, având ca obiect prestarea serviciilor financiar-contabile ale unei societăţi comerciale ce nu este cuprinsă în categoria entităţilor de interes public (mai puţin activităţilor de audit statutar).

Cuantumul despăgubirilor reprezintă limita maximă cumulată aferentă tuturor prejudiciilor cauzate ca urmare a prestării serviciilor financiar-contabile (mai puţin activităţilor de audit statutar) în baza aceluiaşi contract de prestări-servicii la care pot fi obligaţi la plată membrii Corpului, indiferent de numărul persoanelor prejudiciate sau de cuantumul total al prejudiciilor pretins cauzate.

Nu se pot pretinde mai multe despăgubiri pentru aceeaşi faptă săvârşită în baza aceluiaşi contract de prestări servicii şi în baza aceluiaşi prejudiciu dovedit.

În toate cazurile, membrul CECCAR poate fi ţinut responsabil, pentru prejudiciile cauzate clientului sau terţului, proporţional cu contribuţia efectivă la prejudiciul dovedit, cauzat ca urmare a executării contractului de prestări servicii financiar-contabile.

Limitarea răspunderii membrilor CECCAR, nu se aplică în situaţiile în care se dovedeşte că încălcarea îndatoririlor profesionale de către aceştia s-a făcut cu intenţie directă, respectiv atunci când aceştia au prevăzut rezultatul acţiunii/inacţiunii lor şi au urmărit producerea acestuia.

Acţiunea în instanţă împotriva membrilor CECCAR, poate fi exercitată în baza contractului de prestări servicii financiar-contabile, sub sancţiunea decăderii, în termen de cel mult 3 ani de la data încetării contractului, şi care se consideră că ar fi generat un prejudiciu clientului.

III. Practici contabile

3.1. Model de contract de prestări servicii financiar-contabile nr. 1

Contract de prestări servicii financiar-contabile

Între:
1. ______________________________,
– denumită în continuare Beneficiar –
şi
2. ______________________________,
– denumită în continuare Prestator,
Beneficiarul şi Prestatorul denumiţi în continuare împreună Părţi contractante.

Art. 1. Obiectul contractului

În baza prezentului contract, Prestatorul se obligă să efectueze pentru Beneficiar următoarele servicii:

a) prelucrarea documentelor primare din contabilitate şi pregătirea anumitor rapoarte lunare solicitate de Beneficiar;

b) pregătirea lunară a registrelor de contabilitate, în conformitate cu cerinţele legii;

c) întocmirea lunară a balanţei de verificare;

d) servicii de calcul şi de evidenţă a salariaţilor;

e) pregătirea declaraţiilor fiscale periodice (lunar, trimestrial) şi depunerea lor la autorităţile financiare şi fiscale;

f) pregătirea situaţiilor financiare în conformitate cu ____________________.

Art. 2. Durata contractului

(1) Serviciile menţionate în contract vor fi prestate pe o durată de ____________________ ani, începând cu data de ________ şi până la data de ______________.

(2) În cazul în care Beneficiarul nu furnizează informaţiile solicitate la datele convenite, va apărea o decalare corespunzătoare (luând în considerare numărul de zile lucrătoare) a termenelor de prezentare a rapoartelor Prestatorului către Beneficiar.

(3) În cazul în care Prestatorul nu va preda rapoartele la datele convenite ca urmare a intervenirii situaţiei prevăzute la art. 10, va apărea o prelungire corespunzătoare a duratei contractului, măsurată în numărul de zile lucrătoare.

Art. 3. Preţul serviciilor

(1) Pentru serviciile efectuate în baza prezentului contract, Beneficiarul va plăti Prestatorului un tarif în suma de ________________________ lei/lună. Pentru serviciile de consultanţă fiscală şi financiară, Beneficiarul va plăti Prestatorului un tarif în raport cu numărul de ore petrecute în soluţionarea problemelor şi gradul de calificare al persoanei implicate din partea Prestatorului:

- contabil junior ____________________;
- contabil senior ________________ şi
- manager ________________________.

(2) Tariful menţionat la art. 4 alin. (1) nu include TVA.

Art. 4. Obligaţiile Beneficiarului

Beneficiarul se obligă:

a) să predea Prestatorului, de două ori pe lună, toate documentele justificative aferente perioadei anterioare, în cazul în care se solicită întocmire raport conform grupului pentru luna precedentă, cu termen de predare până la data de ________________________;

b) să pună la dispoziţia Prestatorului orice alte acte contabile solicitate de contabil, necesare executării corecte şi cu respectarea normelor legale în vigoare;

c) să întocmească şi să pună la dispoziţia Prestatorului documentele de gestiune conform cerinţelor legale şi să pună la dispoziţie toate informaţiile necesare pentru a putea verifica stocurile;

d) să achite în maxim ___________ zile de la facturare contravaloarea serviciilor prestate.

Art. 5. Obligaţiile Prestatorului

Prestatorul se obligă:

a) să efectueze lucrările menţionate la art. 1 conform normelor legale şi/sau profesionale, la termenele stipulate în acestea;

b) să predea documentele fiscale la autorităţile fiscale, la termenele şi în condiţiile prevăzute de lege;

c) să răspundă în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 – Legea contabilităţii;

d) să comunice la timp Beneficiarului obligaţiile de plată către bugetul statului şi al asigurărilor sociale;

e) să transfere Beneficiarului spre arhivare toate documentele primare şi orice alte situaţii pregătite pentru acesta, aferente unei perioade contabile (o lună), în termen de maxim o lună de la data încheierii acesteia.

Art. 6. Clauza penală ___________________.

Art. 7. Confidenţialitatea ______________________.

Art. 8. Rezilierea contractului ____________________.

Art. 9. Drept aplicabil. Instanţa competentă ________________.

Art. 10. Forţa majoră _______________.

Art. 11. Dispoziţii finale _______________.

Prestator, Beneficiar,

3.2. Model de contract de prestări servicii financiar-contabile nr. 2

Contract de prestări servicii contabile

I. Părţile contractante

Art. 1. Prezentul contract se încheie între:

S.C. .... **S.R.L.** cu sediul în ......, jud. ...., str. ...., înregistrată la Registrul Comerţului sub nr. ...., cod fiscal nr. .... cont curent nr. .... deschis la Banca ....reprezentată prin ...., în calitate de ...., denumită în continuare **Prestator de servicii**

şi

S.C. .... **S.R.L.** sediul în ......, jud. ...., str. ...., înregistrată la Registrul Comerţului sub nr. ...., cod fiscal nr. .... cont curent nr. .... deschis la Banca ....reprezentată prin ...., în calitate de ...., denumită în continuare **Beneficiar**.

II. Obiectul contractului

Art. 2. Obiectul prezentului contract constă în realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii:

a) Prelucrarea datelor pentru evidenţa contabilă conform legislaţiei române;

b) Redactarea şi depunerea documentelor necesare decontării taxelor şi impozitelor datorate Bugetului Statului;

c) Întocmirea statelor de salarii şi a fişelor fiscale ale angajaţilor, în baza datelor furnizate de către societate, redactarea şi depunerea documentelor necesare decontării taxelor şi impozitelor datorate

Bugetului de asigurări sociale, Bugetului de asigurări de sănătate şi Fondului de şomaj şi asigurarea legăturii cu Inspectoratul teritorial de Muncă;

d) Raportări financiar-contabile;

e) Consultanță, îndrumare şi asistență operațională în proiectarea metodelor şi procedurilor metodologiilor contabile.

III. Obligațiile părților

Art. 3. Beneficiarul se obligă:

a) să predea prestatorului, în primele 5 zile ale lunii în curs, toate documentele aferente lunii anterioare, necesare prelucrării datelor economico-financiare şi toate documentele justificative aferente acestor acte;

b) să pună la dispoziția prestatorului orice alte acte solicitate de acesta, necesare executării corecte şi cu respectarea normelor legate de obiectul prezentului contract;

c) să achite în maxim 5 zile de la facturare contravaloarea serviciilor prestate.

Art. 4. Prestatorul se obligă:

a) să realizeze obiectul contractului respectând legislația în vigoare;

b) să predea documentele fiscale la Administrația Financiară la termenele şi condițiile prevăzute de legislația în vigoare.

IV. Tarif servicii

Art. 5. Tariful lunar al serviciilor prestate, conform prevederilor acestui contract, este .... Lei, fără TVA.

Art. 6. Depăşirea termenului de plată stabilit la art. 3 lit. c) obligă beneficiarul la plata de penalități în cuantum de ....%/zi aplicabile la valoarea în lei facturată.

V. Răspunderea contractuală

Art. 7. Beneficiarul răspunde atât pentru realitatea şi corectitudinea datelor înscrise în documentele predate executantului, cât şi pentru omiterea predării la timp a unui document pentru înregistrare şi contabilizare.

Art. 8. Prestatorul răspunde pentru corectitudinea lucrărilor efectuate pe baza datelor puse la dispoziție de beneficiar şi de respectarea termenelor legale de depunerea documentelor cu caracter economico-financiar către Administrația Fiscală, exceptând cazurile când beneficiarul nu s-a achitat de prevederea de la art. 3 lit. a).

VI. Clauze speciale

Art. 9. Contractul poate fi reziliat de oricare dintre părți pe perioada valabilității cu un preaviz de 60 de zile şi cu îndeplinirea obligațiilor ce revin până la data rezilierii, respectiv efectuarea serviciilor solicitate şi plata în termen de către beneficiar.

VII. Forța majoră

Art. 10. Forța majoră exonerează părțile de răspundere în cazul executării necorespunzătoare sau cu întârziere a obligațiilor asumate prin prezentul contract. Prin forță majoră se înțelege un eveniment independent de voința părților, imprevizibil şi insurmontabil, apărut după încheierea contractului şi care împiedică părțile să execute obligațiile asumate conform prevederilor contractuale.

VIII. Litigii

Art. 11. Litigiile născute în raporturile contractuale dintre părți vor fi soluționate pe cale amiabilă. În cazul în care această soluționare nu este posibilă, va fi aleasă instanța de judecată competentă.

IX. Dispoziții finale şi tranzitorii

Art. 12. Durata acestui contract este de 12 luni începând cu prelucrarea documentelor lunii .... şi va fi prelungită automat în fiecare an cu 12 luni, cu acordul tacit al părților, cu excepția cazului în care se aplică prevederile art. 9.

Încheiat astăzi, ...,

Executant, Beneficiar,

3.3. Model de contract de prestări servicii financiar-contabile nr. 3

Contract-cadru de prestări-servicii financiar-contabile[1]

Încheiat în baza art. 14 din O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi, republicată, între:

1) Expert contabil/contabil autorizat ______________________________, cu domiciliul în localitatea __________________, str.______________ nr.______, bl.____, sc.______, et.______, ap.______, jud./sect. __________, CNP ___________________, înscris în Tabloul Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, având carnet nr. ______ ________________, denumit în continuare **prestator**

sau

Societatea comercială de expertiză contabilă/societatea comercială de contabilitate ____________________, cu sediul în localitatea ____________, str.__________ nr.____, bl.____, sc.____, et.____, ap.____, jud./sect.______________, înregistrată la Registrul comerţului cu nr.________________, cod fiscal nr.____________, cont bancar nr.________________________ deschis la ___________________________, înregistrată în Tabloul Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, având autorizaţia de funcţionare nr.______________, legal reprezentată de ______________, în calitate de ______________, denumită în continuare **prestator** şi

2) Societatea comercială ______________________, cu sediul în localitatea __________________, str.______________ nr.___, bl.___, sc.___, et.___, ap.____, jud./sect.________, înregistrată la Registrul comerţului cu nr.____________________, cod fiscal nr.__________, cont bancar nr.______________________ deschis la ____________________, legal reprezentată de ________________________________, în calitate de ____________________, denumită în continuare **client**

în următoarele condiţii:

I. Obiectul contractului

Art. 1 – În baza prezentului contract, prestatorul se obligă să efectueze clientului său următoarele servicii:

____

* Aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 01/42 din 11 august 2001, cu modificările şi completările ulterioare.

II. Preţul serviciilor

Art. 2 – Pentru serviciile efectuate în baza prezentului contract clientul va plăti prestatorului un onorariu în suma de _____ lei/lună, inclusiv/exclusiv TVA. În cazul în care onorariul se stabileşte în valută, acesta va fi achitat în lei, la cursul leu/dolar al BNR din ziua efectuării plăţii, până, cel mai târziu, la data de 5 ale lunii următoare.

III. Obligaţiile părţilor

Art. 3 – Prestatorul se obligă să efectueze lucrările menţionate la art. 1 conform normelor legale şi/sau profesionale, la termenele stipulate în acestea.

Art. 4 – Clientul se obligă să pună la dispoziţia prestatorului toate informaţiile şi documentele necesare pentru buna desfăşurare a activităţii şi să plătească contravaloarea serviciilor ce i-au fost prestate la termenele stipulate în contract.

IV. Răspunderi

Art. 5 – Nerespectarea termenului prevăzut la art. 2 obligă clientul la plata de penalităţi de _____% din suma datorată pe fiecare zi de întârziere, dar nu mai mult de 60 de zile.

Dacă clientul nu plăteşte suma datorată şi penalităţile aferente, la expirarea celor 60 de zile contractul se desfiinţează de plin drept fără punere în întârziere şi fără intervenţia instanţei.

---

[1] Sursa: http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2012/03/Contract-cadru-de-prestari-servicii-financiar-contabile.pdf.

Art. 6 – Dacă prestatorul nu-şi îndeplineşte obligaţiile asumate, producând astfel prejudicii clientului, va fi obligat la plata de daune către acesta, potrivit dispoziţiilor art. 3-6 din Îndrumările privind limitarea răspunderii civile a experţilor contabili şi contabililor autorizaţi, aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 12/243 din 25 ianuarie 2012[1].

Art. 7 – Neîndeplinirea obligaţiilor contractuale de către una dintre părţi dă dreptul celeilalte să considere contractul desfiinţat de plin drept, fără intervenţia instanţei, cu condiţia anunţării celeilalte părţi cu cel puţin 5 zile înainte.

Art. 8 – În cazul în care clientul este supus procedurii de insolvenţă prevăzută de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenţei, contractul se reziliază de plin drept în condiţiile articolului precedent.

V. Forţa majoră

Art. 9 – Forţa majoră, înțeleasă ca eveniment absolut imprevizibil şi insurmontabil de tipul războiului, calamităţilor naturale, restricţiilor legale etc., apără de răspundere partea care o invocă cu condiţia anunţării celeilalte părţi în termen de cel mult 5 zile de la apariţie; încetarea forţei majore trebuie anunţată cocontractantului tot în termen de 5 zile. Obligaţiile părţilor sunt suspendate pe durata forţei majore. Dacă forţa majoră se prelungeşte mai mult de 60 de zile, oricare dintre părţi se poate retrage din contract fără despăgubiri.

VI. Alte clauze

Art. 10 – Orice neînţelegeri dintre părţi, rezultate din prezentul contract sau în legătură cu acesta, se vor rezolva – de preferinţă – pe cale amiabilă, în caz contrar vor fi soluţionate prin arbitraj, organizat de Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România conform normelor şi regulamentului său de procedură arbitrală.

Art. 11 – Denunţarea unilaterală a prezentului contract este permisă numai după un termen de cel puţin 6 luni de la intrarea sa în vigoare şi numai după anunţarea celeilalte părţi cu cel puţin 60 de zile înainte.

Art. 12 – Modificarea clauzelor prezentului contract poate fi făcută numai cu acordul scris al ambelor părţi materializat într-un act adiţional.

Art. 13 – Prezentul contract se încheie pe o perioadă de un an, începând cu data semnării sale de către ambele părţi şi se poate prelungi automat cu noi perioade de un an, dacă niciuna dintre părţi nu îşi manifestă intenţia de a-i pune capăt, anunţând cealaltă parte cu cel puţin 15 zile înainte.

Încheiat astăzi _______________, în două exemplare cu valoare de original, câte unul pentru fiecare parte.

Prestator, **Client,**

Articolul 3. Limba şi moneda

(1) Contabilitatea se ţine în limba română şi în moneda naţională.

(2) Contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută se ţine atât în moneda naţională, cât şi în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

(3) Abrogat prin pct. 4 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

Legislaţie conexă:

- Constituţia României;
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia;

[1] Potrivit art. 16 alin. (2) din O.G. 65/1994, republicată, limitele răspunderii civile pot fi negociate de către părţile contractante, în funcţie de uzanţele interne şi internaţionale ale profesiei contabile.

- O.M.F.P. nr. 1969/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial;
- Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal;
- Regulamentul BNR nr. 4/2005 privind regimul valutar.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte limba şi moneda în care grăieşte contabilitatea. Conform art. 137 alin. (2) din Constituţia României, moneda naţională este leul, iar subdiviziunea acestuia, banul. În condiţiile aderării la Uniunea Europeană, prin lege organică se poate recunoaşte circulaţia şi înlocuirea monedei naţionale cu aceea a Uniunii Europene.

II. Comentariu

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, contabilitatea se ţine în limba română şi în moneda naţională. Contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută se ţine atât în moneda naţională, cât şi în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Documentele justificative şi financiar-contabile pot fi întocmite şi într-o altă limbă şi altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (ex., Codul fiscal, referitor la factură).

2.1. Evaluarea la bilanţ a creanţelor şi a datoriilor exprimate în valută şi a celor cu decontare în lei în funcţie de cursul unei valute

Evaluarea la bilanţ a creanţelor şi a datoriilor exprimate în valută şi a celor cu decontare în lei în funcţie de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. În scopul prezentării în bilanţ, valoarea creanţelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

2.2. Evaluarea la bilanţ a disponibilităţilor băneşti şi a altor valori similare

Disponibilităţile băneşti şi alte valori similare în valută se evaluează în bilanţ la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Reamintim că începând cu anul 2010, evaluarea elementelor monetare de activ şi de pasiv exprimate în valută (disponibilităţi băneşti, creanţe, datorii) se efectuează lunar la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii. Evaluarea se aplică şi creanţelor şi datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute.

2.3. Elementele monetare

Elementele monetare exprimate în valută (disponibilităţi şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi prezentate în situaţiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României şi valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României de la data înregistrării creanţelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz. Prin elemente monetare se înţelege disponibilităţile băneşti şi activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esenţială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligaţia de a plăti un număr fix sau determinabil de unităţi monetare.

Pentru creanţele şi datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferenţelor de valoare se efectuează similar regulilor aplicate pentru elementele monetare exprimate în valută.

2.4. Elementele nemonetare

Elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situaţiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacţiei.

Elementele nemonetare achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la valoarea justă (ex., imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situaţiile financiare anuale la această valoare.

2.5. Operaţiunile valutare

Operaţiuni valutare sunt încasările, plăţile, compensările, transferurile, creditările, precum şi orice tranzacţii exprimate în valute şi care se pot efectua prin transfer bancar, în numerar, cu instrumente de plată sau prin orice alte modalităţi de plată practicate de instituţiile de credit în funcţie de natura operaţiunii respective. Operaţiunile valutare pot fi: operaţiuni valutare între rezidenţi şi nerezidenţi (operaţiuni valutare curente şi operaţiuni valutare de capital) şi operaţiuni valutare între rezidenţi.

În sensul operaţiunilor valutare, vorbim despre:

- Valută – moneda naţională a altui stat, moneda unei uniuni monetare a unor state, precum şi monedele compuse, cum ar fi drepturile speciale de tragere.
- Valute cotate – valutele menţionate în lista cursurilor de schimb ale pieţei valutare, comunicată de Banca Naţională a României.
- Credite legate de comerţul internaţional – credite acordate pe bază de contract în cadrul operaţiunilor de comerţ internaţional cu bunuri şi servicii, sub formă de avansuri, plăţi în rate pe faze intermediare de execuţie sau la solicitarea furnizorului de mărfuri/servicii, plăţi la un anumit termen de la livrarea mărfurilor/prestarea serviciilor, credit furnizor, indiferent dacă s-au emis sau nu efecte de comerţ, rescadenţarea unor astfel de plăţi şi finanţarea unor astfel de credite de către un terţ; în această categorie se includ şi operaţiunile de factoring.
- Credite şi împrumuturi financiare – finanţări de orice natură acordate/primite pe baze contractuale, inclusiv finanţarea tranzacţiilor comerciale la care nu participă un rezident şi orice modalitate prin care creditorul stinge sau preia o obligaţie a debitorului faţă de un terţ; în această categorie se includ şi împrumuturile ipotecare, creditele de consum, precum şi operaţiunile de leasing financiar.
- Operaţiuni cu instrumente financiare tranzacţionate în mod curent pe piaţa de capital – operaţiuni cu acţiuni sau alte titluri de natură participativă, cu obligaţiuni, alte titluri de credit şi instrumente financiare derivate, cu scadenţă iniţială, de regulă, mai mare de un an.
- Operaţiuni cu instrumente financiare tranzacţionate în mod curent pe piaţa monetară – operaţiuni cu titluri de stat, certificate de depozit, instrumente financiare derivate, titluri de credit şi alte asemenea instrumente specifice pieţei monetare, cu scadenţă iniţială, de regulă, mai mică de un an.
- Operaţiuni cu unităţi ale organismelor de plasament colectiv – operaţiuni cu titluri de natură participativă la fonduri de investiţii, fonduri mutuale sau la orice alte entităţi, constituite în scopul realizării de investiţii colective în: instrumente financiare tranzacţionate în mod curent pe piaţa de capital; instrumente financiare tranzacţionate în mod curent pe piaţa monetară; alte active.

- Active financiare cuprind: numerar; un instrument sau un înscris care conferă dreptul contractual de a încasa numerar sau de a primi alte instrumente financiare de la altă entitate; un instrument sau un înscris care conferă dreptul contractual de a schimba instrumente financiare cu altă entitate, în condiţii ce sunt potenţial favorabile; un instrument de capital al unei alte entităţi.
- Piaţa valutară este piaţa pe care se efectuează schimb valutar şi care cuprinde piaţa valutară interbancară şi piaţa valutară a entităţilor autorizate să efectueze activităţi de schimb valutar.

Operaţiunile valutare trebuie interpretate într-un sens larg, astfel încât să acopere, după caz, şi fără a fi limitative:

a) încheierea şi derularea tranzacţiilor, precum şi transferurile decurgând din acestea;

b) toate tehnicile financiare disponibile pe piaţă pentru realizarea unei anumite operaţiuni – tranzacţii la vedere (spot), tranzacţii cu instrumente financiare derivate (forward, options, swap, futures), deschiderea conturilor şi plasarea fondurilor în conturi;

c) lichidarea sau cesionarea activelor dobândite în urma investiţiilor efectuate ori a altor operaţiuni, repatrierea profiturilor rezultate sau utilizarea acestora;

d) rambursarea creditelor şi a împrumuturilor.

Operaţiunile valutare curente sunt operaţiunile valutare efectuate între rezidenţi şi nerezidenţi, care decurg, fără a se limita la acestea, din:

a) tranzacţii de comerţ internaţional cu bunuri şi servicii şi alte asemenea tranzacţii care presupun o contraprestaţie imediată, inclusiv operaţiunile efectuate în scopul acoperirii riscurilor (cum sunt: de preţ, valutar) rezultate din tranzacţiile de comerţ internaţional;

b) alte operaţiuni care nu sunt de natura operaţiunilor valutare de capital, precum: plăţi/încasări legate de impozite şi taxe, cu excepţia taxelor succesorale, comisioane, onorarii, amenzi, plăţi legate de cheltuieli de judecată, asistenţă tehnică, plăţi de sume decurgând din drepturile de asigurări sociale, inclusiv pensii, într-un sistem public sau privat, câştiguri din jocuri de noroc, leasing operaţional, cheltuieli cu întreţinerea proprietăţilor deţinute în străinătate, cheltuieli de reprezentare, cheltuieli guvernamentale, abonamente la publicaţii, participare la organizaţii, cluburi;

c) repatrierea veniturilor nete sub formă de dividende, dobânzi, chirii şi altele asemenea provenind din operaţiuni valutare curente şi de capital;

d) remiteri de sume pentru acoperirea cheltuielilor curente ce decurg din obligaţii legale de întreţinere a membrilor familiei – soţ, soţie, copii ori alte persoane aflate în întreţinere;

e) cheltuielile care nu sunt de natura operaţiunilor valutare de capital, făcute de rezidenţi în străinătate în scop educaţional sau religios, de recreere, vacanţă, sport, afaceri, vizite la rude sau la prieteni, misiuni, întâlniri, conferinţe, îngrijirea sănătăţii şi altele asemenea.

III. Practici contabile

3.1. Cursul valutar pentru calculul accizelor, taxei pentru emisiile poluante, redevenţă minieră

Cursul valutar pentru calculul accizelor, taxei pentru emisiile poluante, redevenţă minieră – începând cu data de 1 ianuarie 2013, acestea vor fi calculate la un curs de 4,5223 lei/euro (faţă de 4,3001 lei/euro pentru 2012), curs valutar comunicat de Banca Centrală Europeană pentru data de 1 octombrie 2012.

3.2. Cursuri valutare pentru calculul TVA

- Pentru vânzări la distanţă – echivalentul în lei al plafonului de 35.000 euro prevăzut la art. 132 alin. (2) lit. a) Cod fiscal se stabileşte pe baza cursului valutar de schimb comunicat de

Banca Naţională a României la data aderării şi se rotunjeşte la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare, când cifra sutelor este egală cu sau mai mare decât 5, şi prin reducere, când cifra sutelor este mai mică decât 5, prin urmare plafonul este de 118.000 lei (cursul de la data aderării – 3,3817 lei/euro).

- Plafon achiziţii intracomunitare de 10.000 euro – echivalentul în lei al plafonului pentru achiziţii intracomunitare de 10.000 euro, prevăzut la art. 126 alin. (4) lit. b) Cod fiscal, aplicabil în cursul unui an calendaristic, se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Naţională a României la data aderării şi se rotunjeşte la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 şi prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, prin urmare plafonul este de 34.000 lei (cursul de la data aderării – 3,3817 lei/euro).

- Plafon 100.000 euro pentru stabilirea perioadei fiscale – în sensul art. 156[1] alin. (1) Cod fiscal, echivalentul în lei al plafonului de 100.000 euro se determină pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Naţională a României valabil pentru data de 31 decembrie a anului precedent, inclusiv pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 Cod fiscal în cursul anului (cursul valabil pentru 31 decembrie 2012 este 4,4291 lei/euro, faţă de 4,3197 lei/euro la 31.12.2011).

- Elementele folosite la stabilirea bazei de impozitare a unui import sunt exprimate în valută – cursul de schimb valutar se stabileşte conform prevederilor comunitare care reglementează calculul valorii în vamă.

- Elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operaţiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Naţională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operaţiunea în cauză. Prin ultimul curs de schimb comunicat de Banca Naţională a României se înţelege cursul de schimb comunicat de respectiva bancă în ziua anterioară şi care este valabil pentru operaţiunile care se vor desfăşura în ziua următoare.

3.3. Curs valutar pentru calculul impozitului pe reprezentanţe

Curs valutar pentru calculul impozitului pe reprezentanţe – echivalentul în lei al impozitului pe reprezentanţe stabilit la art. 123 Cod fiscal (4.000 euro pentru un an fiscal) se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Naţională a României, valabil în ziua în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat.

3.4. Cursul valutar utilizat de organizaţiile nonprofit, organizaţiile sindicale şi organizaţiile patronale pentru calculul veniturile din activităţi economice scutite de la plata impozitului pe profit

Cursul utilizat de organizaţiile nonprofit, organizaţiile sindicale şi organizaţiile patronale pentru calculul veniturile din activităţi economice scutite de la plata impozitului pe profit – calculul echivalentului în lei a 15.000 euro se determină prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României pentru anul fiscal respectiv (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

3.5. Cursul valutar utilizat la calculul cheltuielilor cu impozitul pe profit

- Cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant [art. 21 alin. (3) lit. j) Cod fiscal] – cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de schimb leu/euro comunicat de Banca Naţională a României la data înregistrării cheltuielilor.

- Cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant [art. 21 alin. (3) lit. k) Cod fiscal] – cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de schimb leu/euro comunicat de Banca Națională a României la data înregistrării cheltuielilor.

3.6. Cursul valutar utilizat la creditul fiscal

- Creditul fiscal obținut de o persoană juridică română care obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă şi veniturile sunt impozitate atât în România cât şi în statul străin conform art. 31 Cod fiscal.
- Veniturile, cheltuielile, alte sume impozabile sau deductibile, cât şi impozitul plătit se convertesc în lei prin utilizarea unei medii a cursurilor de schimb valutar, comunicată de Banca Națională a României (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

3.7. Cheltuieli deductibile persoane fizice autorizate

- Contribuțiile efectuate în numele angajaților la fonduri de pensii facultative, în conformitate cu legislația în vigoare, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru o persoană [art. 48 alin. (5) lit. g) Cod fiscal] – limita echivalentului în euro se transformă în lei la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).
- Prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană [art. 48 alin. (5) lit. h) Cod fiscal] – limita echivalentului în euro se transformă în lei la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

3.8. Venituri din cedarea folosinței bunurilor realizate în valută

- Venitul anual estimat se determină pe baza chiriei/arendei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.
- Venitul brut anual se determină pe baza chiriei/arendei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere.

3.9. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

- Pentru încadrarea în condiția privind nivelul veniturilor realizate în anul precedent, echivalentul în lei al plafonului de 100.000 euro se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României de la închiderea exercițiului financiar (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).
- Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel de la închiderea exercițiului financiar precedent (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4,4287 lei/euro).

3.10. Aplicarea sistemului simplificat de contabilitate

Persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro şi totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot opta pentru sistemul simplificat de contabilitate. Pentru verificarea încadrării în criteriile prevăzute mai sus se au în vedere indicatorii determinați din situațiile financiare anuale, respectiv balanța de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiaşi exercițiu financiar (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).

3.11. Depunerea raportărilor contabile

Acestea se depun de persoanele care aplică Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, şi care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri peste echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro. Echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro se determină prin utilizarea cursului de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar precedent (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).

Articolul 4. Autorități cu competență de reglementare în materie de contabilitate

(1) Ministerul Economiei şi Finanțelor elaborează şi emite norme şi reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor şi formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă, normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora.

(2) Ministerul Economiei şi Finanțelor elaborează şi emite norme privind contabilitatea în partidă simplă.

(3) Normele şi reglementările contabile specifice anumitor domenii de activitate se elaborează şi se emit de instituțiile cu atribuții în acest sens, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, după cum urmează:

a) de către Banca Națională a României, pentru instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituțiile de plată şi instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată şi pentru Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;

b) de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, pentru entitățile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituție;

c) de către Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, pentru entitățile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituție;

d) de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, pentru entitățile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituție.

(4) Elaborarea reglementărilor prevăzute la alin. (1), (2) şi (3) se face cu consultarea organismelor profesionale de profil.

Notă:
Alin. (3) a fost modificat prin pct. 5 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.U.G. nr. 93/2012 privind înființarea, organizarea şi funcționarea Autorității de Supraveghere Financiară;
- H.G. nr. 34/2009 privind organizarea şi funcționarea Ministerului Finanțelor Publice;
- O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte competenţa în materie de reglementare contabilă. La nivelul României, există mai multe autorităţi însărcinate cu atribuţii de reglementare, respectiv:
- de către Ministerul Finanţelor Publice, pentru agenţii economici;
- de către Banca Naţională a României, pentru instituţiile de credit, instituţiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituţiile de plată şi instituţiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată şi pentru Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;
- de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor (CSA), actualmente ASF – sectorul asigurări, pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituţie;
- de către Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP), actualmente ASF – sectorul pensii private, pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituţie;
- de către Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare (CNVM), actualmente ASF – sectorul instrumente financiară, pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituţie.

Toate reglementările contabile sunt avizate de MFP. Procedura de obţinere a avizării actelor normative din domeniul contabilităţii presupune analiza prealabilă a proiectelor în cadrul comisiilor organizate la nivelul Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare (a se vedea pentru detalii art. 48).

II. Comentariu

2.1. Reglementarea profesiei contabile în România

Potrivit textului de la art. 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, domeniul contabilităţii este reglementat de către Ministerul Finanţelor Publice, prin emiterea de acte normative în domeniul contabilităţii pentru toate categoriile de persoane care sunt obligate la ţinerea contabilităţii, mai puţin pentru domeniile specifice, respectiv:
- *pentru domeniul pieţei bancare* – instituţiile de credit autorizate, reglementate şi supravegheate de BNR, instituţiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituţiile de plată şi instituţiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată şi pentru Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;
- *pentru domeniul pieţei financiare* – pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de ASF (domeniul pensiilor private, piaţa de capital şi piaţa asigurărilor şi reasigurărilor). ASF a fost întemeiată prin O.U.G. nr. 93/2012 şi a intrat în funcţiune începând cu 30 aprilie 2013. ASF este autoritate administrativă autonomă, de specialitate, cu personalitate juridică, independentă, autofinanţată, care îşi exercită atribuţiile potrivit prevederilor prezentei ordonanţe de urgenţă, prin preluarea şi reorganizarea tuturor atribuţiilor şi prerogativelor Comisiei Naţionale a Valorilor Mobiliare (CNVM), Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor (CSA) şi Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP).

Actele normative în materie de contabilitate pentru domeniul pieţei bancare şi pentru domeniul pieţei financiare se emit numai cu avizul MFP.

2.2. Normele şi reglementările contabile pentru piaţa bancară şi piaţa financiară

Reglementările contabile emise de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituţie de către Comisia de

Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituţie şi de către Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, pentru entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de această instituţie, nu au fost abrogate prin înfiinţarea ASF.

Astfel, ASF exercită atribuţii de autorizare, reglementare, supraveghere şi control asupra:

a) intermediarilor de operaţiuni cu instrumente financiare; societăţilor de servicii de investiţii financiare; organismelor de plasament colectiv; societăţilor de administrare a investiţiilor; consultanţilor de investiţii financiare; pieţelor de instrumente financiare; operatorilor de piaţă şi de sistem; depozitarilor centrali; caselor de compensare-decontare; contrapărţilor centrale; operaţiunilor de piaţă; emitenţilor de valori mobiliare; Fondului de compensare a investitorilor; altor persoane fizice sau juridice ce desfăşoară activităţi conform prevederilor Legii nr. 297/2004 privind piaţa de capital, cu modificările şi completările ulterioare, O.U.G. nr. 32/2012 privind organismele de plasament colectiv în valori mobiliare şi societăţile de administrare a investiţiilor, precum şi pentru modificarea şi completarea Legii nr. 297/2004 privind piaţa de capital, O.U.G. nr. 25/2002 privind aprobarea Statutului Comisiei Naţionale a Valorilor Mobiliare, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 514/2002, cu modificările şi completările ulterioare, Legii nr. 253/2004 privind caracterul definitiv al decontării în sistemele de plăţi şi în sistemele de decontare a operaţiunilor cu instrumente financiare, cu modificările şi completările ulterioare, O.G. nr. 9/2004 privind unele contracte de garanţie financiară, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 222/2004, cu modificările şi completările ulterioare, O.U.G. nr. 99/2006 privind instituţiile de credit şi adecvarea capitalului, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 227/2007, cu modificările şi completările ulterioare;

b) societăţilor comerciale de asigurare, de asigurare-reasigurare şi de reasigurare, a societăţilor mutuale, denumite în continuare asigurători, respectiv reasigurători, precum şi a intermediarilor în asigurări, supravegherea asigurătorilor şi reasigurătorilor care îşi desfăşoară activitatea în sau din România, supravegherea activităţii intermediarilor în asigurări şi reasigurări, precum şi a altor activităţi în legătură cu acestea, conform prevederilor Legii nr. 136/1995 privind asigurările şi reasigurările în România, cu modificările şi completările ulterioare, Legii nr. 32/2000 privind activitatea de asigurare şi supravegherea asigurărilor, cu modificările şi completările ulterioare, Legii nr. 260/2008 privind asigurarea obligatorie a locuinţelor împotriva cutremurelor, alunecărilor de teren şi inundaţiilor, republicată, Legii nr. 503/2004 privind redresarea financiară şi falimentul societăţilor de asigurare, cu modificările ulterioare;

c) sistemului de pensii private, conform Legii nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, O.U.G. nr. 50/2005 privind înfiinţarea, organizarea şi funcţionarea Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 313/2005, cu modificările şi completările ulterioare, Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările şi completările ulterioare, Legii nr. 187/2011 privind înfiinţarea, organizarea şi funcţionarea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private, O.U.G. nr. 61/2008 privind implementarea principiului egalităţii de tratament între femei şi bărbaţi în ceea ce priveşte accesul la bunuri şi servicii şi furnizarea de bunuri şi servicii, aprobată cu modificări prin Legea nr. 62/2009;

d) tuturor entităţilor, instituţiilor, operatorilor de piaţă şi emitenţilor de valori mobiliare, precum şi operaţiunilor şi instrumentelor financiare reglementate de legislaţia secundară emisă anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanţe de urgenţă de către Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private în sprijinul şi pentru implementarea legislaţiei primare aferente pieţei financiare.

ASF contribuie la consolidarea unui cadru integrat de funcţionare şi supraveghere a pieţelor, participanţilor şi operaţiunilor pe aceste pieţe şi are ca obiective:

a) asigurarea stabilităţii, competitivităţii şi bunei funcţionări a pieţelor de instrumente financiare, promovarea încrederii în aceste pieţe şi în investiţiile în instrumente financiare,

precum şi asigurarea protecţiei operatorilor şi investitorilor împotriva practicilor neloiale, abuzive şi frauduloase;

b) promovarea stabilităţii activităţii de asigurare şi apărarea drepturilor asiguraţilor;

c) asigurarea unei funcţionări eficiente a sistemului de pensii private şi protejarea intereselor participanţilor şi ale beneficiarilor.

2.3. Consultarea organismelor profesionale

Potrivit textului de la art. 4 alin. (4) din Legea nr. 82/1991, elaborarea reglementărilor contabile se face cu consultarea organismelor profesionale de profil în cadrul comisiilor tehnice organizate la nivelul CCRF.

În cadrul CCRF sunt reprezentate: organismele profesionale în domeniul contabilităţii şi auditului, respectiv Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR) şi Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR); mediul de afaceri; mediul academic; Ministerul Justiţiei; instituţiile de reglementare în domeniul contabilităţii, respectiv Banca Naţională a României (BNR), Comisia de Supraveghere a Asigurărilor (CSA), Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP) şi Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare (CNVM), Ministerul Finanţelor Publice.

În cadrul CCRF sunt constituite comisii tehnice de lucru pe domenii de activitate, formate din specialişti ai tuturor instituţiilor reprezentate în CCRF, inclusiv organismele profesionale în domeniul contabilităţii şi auditului. Menţionăm că aceste comisii tehnice au rolul de a analiza proiectele de reglementări înainte de a fi prezentate pentru avizare de către Consiliul Superior al CCRF. În funcţie de conţinutul reglementării sunt consultate în cadrul CCRF şi asociaţii profesionale cum sunt: Asociaţia Română a Băncilor (ARB), Asociaţia Societăţilor de Leasing din România, Uniunea Naţională a Societăţilor de Asigurări din România. Prin urmare, legislaţia în domeniul contabilităţii (legi, ordine ale ministrului finanţelor publice şi cele emise de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii, respectiv BNR, CSA, CSSPP şi CNVM) este avizată în CCRF, în care sunt reprezentate atât profesia contabilă, cât şi profesia de audit printr-un reprezentant desemnat conform art. 4 din Regulamentul aprobat prin H.G. nr. 401/2005. La această dată cele două organisme profesionale în domeniul contabilităţii şi auditului sunt reprezentate de către preşedinţii acestora.

Din analiza textului de la art. 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, considerăm că actuala formă de consultare a organismelor profesionale într-un cadru instituţional, legal reglementat, alături de celelalte părţi interesate de aspectele de reglementare şi aplicare în domeniul contabilităţii, mediul de afaceri, mediul economic, BNR, CSA, CSSPP, CNVM, permite părţilor interesate să contribuie direct la elaborarea/avizarea reglementărilor în domeniul contabilităţii.

2.4. Contabilitatea în partidă simplă

Potrivit textului de la art. 4 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, contabilitatea în partidă simplă este reglementată de Ministerul Finanţelor Publice. Categoriile de entităţi care conduc contabilitatea în partidă simplă sunt definite prin legi speciale.

2.4.1. Contabilitatea în partidă simplă pentru persoanele fizice

Cadru de reglementare. Cadrul de reglementare pentru contabilitatea în partidă simplă pentru persoanele fizice este dat de O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea evidenţei contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (O.M.F.P. nr. 1040/2004).

Sfera de aplicare. Contribuabilii care obţin venituri din activităţi independente sunt obligaţi, potrivit Codului fiscal, să organizeze şi să conducă evidenţa contabilă în partidă simplă. Un

contribuabil care obține venituri dintr-o activitate agricolă, poate opta pentru determinarea venitului net din acea activitate, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă. Contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă. Contribuabilii care obțin venituri din activități independente, impuşi pe baza normelor de venit, precum şi cei care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală pot să opteze pentru determinarea venitului net în sistem real. Pentru contribuabilii care îndeplinesc cumulativ condițiile: realizează venituri din activități independente numai în baza convenției/contractului civil pentru care plătitorul de venit a calculat, reținut şi virat impozitul reprezentând plăți anticipate în cota de 10% asupra venitului brut, îşi pot îndeplini obligațiile declarative direct pe baza documentelor emise de plătitorul de venit, reglementările privind conducerea evidenței contabile în partidă simplă sunt opționale. Aceşti contribuabili au obligația să arhiveze şi să păstreze documentele justificative cel puțin în limita termenului de prescripție aplicabil.

Organizarea evidenței contabile în partidă simplă. Contribuabilii pot utiliza toate formularele stabilite prin O.M.F.P. nr. 1040/2004 în funcție de elementele specifice activității desfăşurate. Contribuabilii vor folosi şi alte formulare prevăzute în mod expres de acte normative care reglementează activități economice specifice (exploatarea masei lemnoase, prestările de servicii cu caracter internațional, jocurile de noroc etc.). În conformitate cu prevederile legale evidența contabilă în partidă simplă se ține în limba română şi în moneda națională. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate: denumirea documentului; numele şi prenumele contribuabilului, precum şi adresa completă; numărul documentului şi data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, şi temeiul legal al efectuării ei; datele cantitative şi valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate; numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție şi constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, şi a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4). În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, şi Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4). Documentele contabile – jurnale, fişe etc. – servesc la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pix cu pastă, la maşina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul, după caz. În documentele justificative şi în cele contabile nu sunt admise ştersături sau alte asemenea procedee, precum şi lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului justificativ şi se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit documentul justificativ, menționându-se şi data efectuării operațiunii de corectare. În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum

sunt cele pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricţii, documentul greşit se anulează şi rămâne în carnetul respectiv (nu se detaşează), cu excepţia ordinului de deplasare (delegaţie), pe baza căruia se primeşte sau se restituie diferenţa dintre cheltuielile efective de deplasare şi avansul acordat. Contribuabilii au obligaţia să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activităţii; cel puţin odată pe an; la încetarea activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege. Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finanţelor publice. Registrul-jurnal de încasări şi plăţi (cod 14-1-1/b) şi Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se şnuruiesc şi se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare. Operaţiunile privind evidenţa şi gestionarea mijloacelor fixe, a valorilor materiale şi băneşti şi a altor valori ale contribuabililor se consideră valabile numai dacă sunt justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice. În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente financiar-contabile şi justificative, contribuabilul va lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de cel mult 30 de zile de la constatare. Contribuabilul care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative ori financiar-contabile are obligaţia să încheie un proces-verbal care să cuprindă: datele de identificare a documentului dispărut; numele şi prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului; data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Persoana responsabilă este obligată ca odată cu semnarea procesului-verbal să dea o declaraţie scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul respectiv. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracţiune sunt încunoştinţate imediat organele de urmărire penală. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui dosar de reconstituire, întocmit separat pentru fiecare caz. Dosarul de reconstituire trebuie să conţină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea şi reconstituirea documentului dispărut, şi anume: sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariţia documentului; dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancţionării disciplinare a persoanei vinovate, după caz; copie după documentul reconstituit; procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii; declaraţia persoanei responsabile. În cazul în care documentul dispărut provine de la un alt contribuabil, reconstituirea se va face de contribuabilul care a emis documentul, la cererea scrisă a contribuabilului care a cerut documentul. În acest caz unitatea emitentă va trimite contribuabilului care a primit documentul, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil menţiunea „Reconstituit", cu specificarea numărului şi a datei dispoziţiei pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în evidenţa contabilă în partidă simplă. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în evidenţa contabilă în partidă simplă. În acest caz vinovaţii de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale. Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, nu anulează eventualele sancţiuni disciplinare sau penale, însă poate constitui motiv de revizuire a acestora, în condiţiile legii. Pentru pagubele generate de dispariţia, sustragerea sau distrugerea documentelor se pot stabili răspunderi materiale, care cuprind şi eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea şi găsirea acestora. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal împreună cu care se ataşează la dosarul de reconstituire. Contribuabilii au obligaţia să păstreze în arhiva lor registrele de contabilitate, documentele financiar-contabile, precum şi documentele justificative, care stau la baza înregistrării în evidenţa contabilă în partidă simplă. Termenul de păstrare a Registrului-jurnal de încasări şi plăţi, a Registrului-inventar, precum şi a documentelor justificative şi financiar-contabile este de

10 ani, cu începere de la data încheierii anului fiscal în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani. În cazul încetării activității contribuabilului, documentele se predau la arhivele statului. Arhivarea documentelor justificative şi financiar-contabile se face, de asemenea, în conformitate cu prevederile legale, cu respectarea următoarelor reguli generale: documentele se grupează în dosare, numerotate, şnuruite şi parafate; gruparea documentelor în dosare se face cronologic şi sistematic, în cadrul fiecărui an fiscal la care se referă acestea; dosarele conținând documente se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor; evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul unui registru de evidență curentă, în care sunt ținute evidențele dosarelor şi documentelor financiar-contabile intrate în arhivă, precum şi mişcarea acestora în decursul timpului.

Norme privind înregistrarea veniturilor. Evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel: venituri din activități care constituie fapte de comerț; venituri din profesii libere; alte venituri. Pentru asociațiile fără personalitate juridică evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se va ține în mod distinct. Evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât şi în valută. În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut, considerându-se o înstrăinare. În cazul în care asociațiile îşi încetează activitatea, iar foştii asociați continuă să funcționeze în mod individual, bunurile din patrimoniul asociației trec în patrimoniul noilor afaceri, se înscriu în Registrul-inventar al acestora şi se amortizează în continuare, se consumă sau se vând, după caz. În toate cazurile de înstrăinare este necesară evaluarea bunului, care se poate face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică. În cazul încetării definitive a activității, sumele obținute din valorificarea bunurilor patrimoniului afacerii, înscrise în Registrul-inventar (mijloace fixe, obiecte de inventar etc.), precum şi stocurile de materii prime, materiale, produse finite şi mărfuri rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut. Stabilirea venitului net obținut sau a pierderii înregistrate în cadrul asocierii se determină pe fiecare contract de asociere. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității şi de necesitățile proprii, formularele înseriere şi numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz: Chitanță (cod 14-4-1); Factură (cod 14-4-10/aA) şi Factură fiscală (cod 14-4-10/A); Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a şi cod 14-4-11); Fişă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b); Monetar (cod 14-50-61); Extras din borderoul de plăți din data de.. (cod 14-4-20). Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile. Pentru fiecare tip de activitate desfăşurată se va întocmi Fişa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică. Contribuabilii care desfăşoară activități de: comerț angro vor întocmi pentru livrările efectuate formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A); comerț cu amănuntul vor întocmi zilnic formularul Monetar (cod 14-50-61), în condițiile în care nu se utilizează aparate de marcat electronice fiscale; producție vor întocmi pentru livrarea producției formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A) şi/sau Chitanță (cod 14-4-1), după caz. Contribuabilii care desfăşoară următoarele activități: organizarea de spectacole (culturale, sportive, distractive etc.); activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar (contract de comision, contract de agent, consignație sau mandat comercial); activități de editare, imprimerie, multiplicare, indiferent de tehnica folosită, şi altele asemenea; transport de bunuri şi de persoane; alte activități precum şi pentru veniturile din profesii libere şi veniturile din drepturi de proprietate intelectuală pot întocmi, în funcție de natura activității, de frecvența încasării sau de felul serviciilor prestate, precum şi de alte elemente specifice activității desfăşurate, formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv

Factură fiscală (cod 14-4-10/A), Chitanță (cod 14-4-1) sau alte formulare. În relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate atât pe bază de chitanță, bon fiscal etc., cât şi prin bancă, să întocmească factură. În relațiile cu persoanele fizice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate prin bancă, să întocmească factură. Plățile lunare efectuate de societățile comerciale (de asigurare şi reasigurare etc.) către persoane fizice, reprezentând contravaloarea comisioanelor din activitatea de intermediere în baza unui contract de mandat, agent sau comision, se vor efectua pe baza Borderoului de plăți din data de ... (cod 14-4-20), care va cuprinde în mod obligatoriu şi următoarele informații: numele şi prenumele beneficiarului de venit; codul numeric personal/numărul de identificare fiscală; venitul brut la care se aplică cota de impozit; alte contribuții obligatorii reținute în momentul plății de către plătitorul de venituri, după caz; impozitul pe venit reținut prin stopaj la sursă; suma achitată; semnătura beneficiarului de venit. Totalurile lunare din Fişa pentru operațiuni diverse se vor înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c), grupate pe feluri de activități. Totalul veniturilor din Jurnalul privind operațiuni diverse reprezintă venitul contribuabilului. În cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o singură activitate, totalul veniturilor se regăseşte în Fişa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), pe rândul „Total", nemaifiind necesară deschiderea Jurnalului privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c). Contribuabilii care încasează în numerar toate veniturile realizate pot să evidențieze aceste venituri numai în Registrul-jurnal de încasări şi plăți, nemaifiind obligatorie întocmirea Fişei pentru operațiuni diverse şi, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse. În condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în conformitate cu prevederile legale, înregistrarea veniturilor se face în baza Raportului fiscal de închidere zilnică şi a Registrului special, întocmit în condițiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale.

Norme privind evidențierea cheltuielilor. Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar şi mărfuri;
- cheltuielile cu lucrări executate şi servicii prestate de terți;
- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări şi prestarea de servicii pentru terți;
- chiria pentru spațiul în care se desfăşoară activitatea, pentru utilaje şi pentru alte instalații închiriate, utilizate în desfăşurarea activității, în baza unui contract de închiriere;
- dobânzile aferente creditelor bancare;
- cheltuielile cu comisioanele şi cu alte servicii bancare;
- cheltuielile cu primele de asigurare;
- cheltuielile cu reclama şi publicitatea;
- cheltuielile poştale şi taxele de telecomunicații;
- cheltuielile cu energia şi apa;
- cheltuielile cu transportul de bunuri şi de persoane;
- cheltuielile de delegare, detaşare şi deplasare;
- cheltuielile de personal;
- cheltuielile cu impozite şi taxe, altele decât impozitul pe venit;
- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale de stat, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de şomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, precum şi alte contribuții obligatorii;
- cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate asociațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;

b) cheltuielile cu sponsorizarea şi mecenatul;

c) cheltuielile de protocol;

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

e) alte cheltuieli deductibile plafonat, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

Pentru fiecare fel de cheltuieli se va întocmi Fişa pentru operațiuni diverse, iar totalul lunar al acestora se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli. Contribuabilii pot întocmi o singură fişă pentru operațiuni diverse care să cuprindă toate cheltuielile a căror deductibilitate nu este plafonată. Contribuabilii care nu efectuează cheltuieli de natura celor care sunt deductibile plafonat pot să evidențieze aceste cheltuieli numai în Registrul-jurnal de încasări şi plăţi, nemaifiind obligatorie întocmirea Fişei pentru operațiuni diverse şi, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse. Pentru cheltuielile cu amortizarea se va întocmi Fişa pentru operațiuni diverse. Pentru cheltuielile deductibile plafonat, înainte de înregistrarea totalului din Fişa pentru operațiuni diverse se va calcula cota care este deductibilă şi numai aceasta se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli.

Calculul venitului net

Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate şi echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfăşurarea activității;

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câştigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activităţii;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfăşura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

Nu constituie venit brut şi nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări şi plăţi sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfăşurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donaţii.

Pentru aceste categorii de operațiuni fie se deschid fişe pentru operațiuni diverse distincte, fie se întocmesc situații cu ajutorul documentelor cumulative care să reflecte situația acestor sume. Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor şi care sunt plătite în cursul unui an fiscal. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile şi imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz. Creanțele, respectiv facturile emise şi neîncasate, precum şi obligațiile stabilite conform legii şi neonorate se înregistrează la valoarea lor nominală în fişe pentru operațiuni diverse. Aceste fişe se deschid distinct pentru creanțe şi datorii. Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrare în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a). Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări şi plăţi (cod 14-1-1/b). Cheltuielile deductibile plafonate se stabilesc astfel încât la sfârşitul anului fiscal să se încadreze în prevederile legale.

Calculul taxei pe valoarea adăugată. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate şi/sau a serviciilor prestate şi taxa pe valoarea adăugată aferentă. Evidența taxei pe valoarea

adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea cumpărărilor de bunuri şi/sau a serviciilor prestate de terți şi taxa pe valoarea adăugată aferentă.

2.4.2. Contabilitatea în partidă simpla pentru reprezentanțele din România ale societăților comerciale şi organizațiilor economice străine

O.M.F.P. nr. 1193/2003 privind conducerea contabilității în partidă simplă de către reprezentanțele din România ale societăților comerciale şi organizațiilor economice străine reglementează contabilitatea în partidă simplă pentru reprezentanțele din România ale societăților comerciale şi organizațiilor economice străine. Reprezentanțele nu sunt abilitate să facă fapte de comerț, neavând calitatea de persoane juridice şi nefiind înregistrate la oficiile Registrului Comerțului. Pentru veniturile realizate din comisioanele primite de la societățile comerciale şi organizațiile economice străine pe care le reprezintă, reprezentanțele vor întocmi facturi. Cheltuielile efectuate pentru exercitarea activității vor fi justificate cu documente financiar-contabile întocmite în condițiile legii. Contabilitatea în partidă simplă la reprezentanțe se ține cu ajutorul Registrului-jurnal de încasări şi plăți.

2.4.3. Contabilitatea în partidă simplă pentru persoanele juridice fără scop patrimonial

O.M.F.P. nr. 1969/2007 se aplică pentru activitățile fără scop patrimonial, activitățile cu destinație specială şi activitățile economice desfăşurate, potrivit legii, de către asociații, fundații sau alte organizații de acest fel, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum şi pentru altele asemenea înființate în baza unor legi speciale în scopul desfăşurării de activități fără scop patrimonial, care au obligația, potrivit legii, să conducă contabilitatea în partidă dublă şi să întocmească situații financiare anuale.

Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale care cuprind: bilanț, contul rezultatului exercițiului, notele explicative la situațiile financiare anuale. Organizațiile patronale şi sindicale, precum şi alte organizații fără scop patrimonial, care nu desfăşoară activități economice, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind: bilanț prescurtat, contul prescurtat al rezultatului exercițiului, notele explicative la situațiile financiare anuale simplificate. Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial. Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice fără scop patrimonial sunt supuse, potrivit legii, verificării de către cenzori sau de către auditori financiari, după caz.

III. Studii de caz aplicate aplicabile pentru asociații, fundații sau alte organizații de acest fel, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și pentru altele asemenea înființate în baza unor legi speciale în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
I. Capital şi rezerve			
1. Aporturi			
Aportul în natură şi în numerar la constituirea patrimoniului social	% 205, 208, 211, 212 213, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 361,	=	101

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
	381, 512, 531		
Majorarea patrimoniului social din rezerve (exclusiv activitățile cu destinație specială)	106	=	101
Reducerea patrimoniului social cu deficitele din exercițiile financiare precedente (exclusiv activitățile cu destinație specială)	101	=	117
2. Rezerve			
Rezerve constituite din excedentele înregistrate la închiderea exercițiului financiar (exclusiv activitățile cu destinație specială)	129	=	106
Rezerve constituite din excedentele reportate din exercițiile financiare precedente (exclusiv activitățile cu destinație specială)	117	=	106
Rezerve utilizate pentru acoperirea deficitelor din exercițiile financiare precedente (exclusiv activitățile cu destinație specială)	106	=	117
3. Subvenții pentru investiții			
Subvenții pentru investiții, de primit	445	=	131
Înregistrarea subvenției pentru investiții, restituită	131	=	512
4. Împrumuturi și datorii asimilate – Împrumuturi de primit din emisiuni de obligațiuni	461	=	161
Dobânzi datorate aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	666	=	168
Răscumpărarea obligațiunilor emise și răscumpărate	505	=	512, 531
Anularea obligațiunilor emise și răscumpărate	161	=	505
Plata dobânzilor aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	168	=	512
Înregistrarea primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	169	=	161
Trecerea pe cheltuieli a primelor de rambursare a obligațiunilor amortizate	686	=	169
Credite bancare pe termen lung primite	512	=	162
Dobânzi datorate aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	666	=	168
Rambursarea creditelor bancare pe termen lung	162	=	512
5. Leasing financiar (locatar)			
Valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar, conform prevederilor contractuale	212, 213	=	167
Evidențierea dobânzii aferente contractului de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență	Debit cont 8051 „Dobânzi de plătit"		
Înregistrarea facturii pentru rata scadentă	%	=	404
Rata scadentă leasing financiar	167		
Cheltuiala cu dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar	666		
Achitarea facturii	404	=	512
Diminuarea dobânzii de plătit	Credit cont 8051 „Dobânzi de plătit"		
Înregistrarea amortizării lunare	681		281
II. Active imobilizate			
1. Intrarea imobilizărilor			
Imobilizări necorporale și corporale achiziționate de la terți pentru activitățile fără scop patrimonial	% 201, 203, 205, 208, 211, 212, 213, 214,	=	404
Imobilizări financiare achiziționate	% 261, 263, 265	=	269
Plățile efectuate pentru imobilizările financiare achiziționate	269 512, 531	=	%

Explicaţie 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
Titluri primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entităţi şi valoarea amortizării imobilizărilor corporale scoase din evidenţă	% 261, 263, 265 281	=	211, 212, 213, 214
Titluri primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor afiliate la care se deţin participaţii, prin încorporarea profitului	% 261, 263, 265	=	739
2. Amortizarea imobilizărilor			
Amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale	681	=	% 280, 281
3. Creanţe imobilizate			
Împrumuturi pe termen lung acordate altor entităţi şi dobânzile aferente	267	=	% 512, 531, 734
Încasarea creanţelor şi dobânzilor aferente, precum şi valoarea garanţiilor restituite de terţi	% 512, 531	=	267
Garanţii depuse şi alte creanţe imobilizate la dispoziţia terţilor	267	=	% 512, 531
4. Ieşirea imobilizărilor			
Vânzarea imobilizărilor corporale privind activităţile fără scop patrimonial	461	=	% 738
Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor financiare	664	=	261, 263, 265
III. Stocuri			
Achiziţionarea de stocuri pentru activităţile fără scop patrimonial	% 301, 302, 303, 308 361, 368, 381, 388	=	401
Stocuri primite cu titlu de contribuţii sau gratuit pentru activităţile fără scop patrimonial	% 301, 302, 303, 361, 381	=	731, 733
Stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor privind activităţile fără scop patrimonial	% 301, 302, 303	=	739
Plusuri de natura stocurilor pentru activităţile fără scop patrimonial, constatate la inventariere:			
materii prime	301	=	601
materiale consumabile	302	=	602
materiale de natura obiectelor de inventar	303	=	603
animale şi păsări	361	=	739
ambalaje	381	=	608
Consum de materii prime şi minusurile de inventar	601	=	301
Consum de materiale consumabile şi minusurile de inventar	602	=	302
Consum de materiale de natura obiectelor de inventar şi minusurile de inventar	603	=	303
Minusuri de inventar la animale şi păsări	606	=	% 361, 368
Minusuri de inventar la ambalaje	608	=	381, 388
IV. Decontări cu terţii			
1. Decontări cu terţii			
Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor faţă de terţi	401	=	403
Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor faţă de terţi	404	=	405
Achitarea furnizorilor	401, 404	=	% 512, 531, 541, 542, 550,
Avansuri acordate furnizorilor	409 %	=	401 404

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
	232, 234		
Decontarea avansurilor acordate furnizorilor	401 sau 404	= =	409 % 232, 234
Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în valută	401	=	739
2. Decontări cu personalul, asigurările şi protecția socială			
Salarii datorate personalului	641	=	421
Rețineri din salarii	421	=	% 425, 427, 428, 431, 437, 444
Virarea reținerilor către terți	427	=	% 512, 531, 550
Plata avansurilor din salarii cuvenite personalului	425	=	% 512, 531
Achitarea salariilor nete datorate personalului	421	=	% 512, 531
Evidențierea salariilor şi altor drepturi de personal neridicate	% 421, 423	=	426
Achitarea drepturilor de personal neridicate	426	=	% 512, 531
Evidențierea ajutoarelor materiale	431	=	423
Rețineri din ajutoare materiale	423	=	% 425, 427, 428, 431, 437, 444
Achitarea sumelor nete reprezentând ajutoare materiale	423	=	% 512, 531
Contribuția unității la asigurările sociale şi la bugetul asigurărilor pentru şomaj	645	=	% 431, 437
Virarea sumelor datorate bugetului asigurărilor sociale şi bugetului asigurărilor pentru şomaj	% 431, 437	=	% 512, 550
3. Decontări cu bugetul şi alte fonduri speciale			
Achitarea impozitelor şi taxelor	444, 446 447, 448	=	% 512, 550
Evidențierea altor impozite şi taxe datorate (ex. impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri etc.)	635	=	446
Evidențierea datoriilor către alte organisme publice	635	=	447
Alte datorii față de bugetul statului (amenzi, penalități etc.)	658	=	448
Sumele datorate de bugetul statului entității	448	=	% 739, 791
Încasarea de la bugetul statului a sumelor cuvenite	512	=	448
Plata către bugetul statului a sumelor datorate	448	=	512
4. Decontări cu entitățile afiliate, debitori şi creditori diverşi			
Decontări cu entitățile afiliate			
virarea sumelor	451	=	512
încasarea sumelor	512	=	451
Dobânzi aferente împrumuturilor acordate	451	=	734
Dobânzi aferente împrumuturilor primite	666	=	451
Contribuții şi cotizații datorate, potrivit statutului	655	=	451, 462

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
Cote-părți datorate potrivit statutului	656	=	481
Plata sumelor către subunități sau unitate	481	=	% 512, 531, 550
Încasarea sumelor de la subunități sau unitate	% 512, 531, 550	=	481
Valoarea debitelor reactivate	461	=	739
Lichidarea debitelor prin încasare sau scăzute din evidență ca insolvabile	% 512, 531, 550, 654	=	461
Evidențierea dividendelor de încasat din plasarea disponibilităților rezultate din activitățile fără scop patrimonial	461	=	734
Disponibilități intrate în cont, neidentificate	% 512, 550	=	473
Sume restituite de entitate în urma clarificării	473	=	% 512, 550
Diferențe de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării debitorilor diverşi în valută la închiderea exercițiului financiar sau la decontare:			
nefavorabile	665	=	461
favorabile	461	=	739
Sume încasate de la creditori diverşi	% 512, 531, 550	=	462
Lichidarea datoriilor față de creditorii diverşi	462	=	% 512, 531, 550
Diferențe de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării creditorilor diverşi în valută la închiderea exercițiului financiar sau la decontare:			
nefavorabile	665	=	462
favorabile	462	=	739
V. Operațiuni privind conturile de trezorerie – Ridicări de numerar de la bancă	581	=	% 512, 550
	531	=	581
Depuneri de numerar la bancă	581	=	531
	% 512, 550	=	581
Acordarea avansurilor de trezorerie	542	=	531
Decontarea avansurilor de trezorerie	% 301 la 388, 401 404, 531, 601 la 628	=	542
Evidențierea dobânzilor de plătit aferente exercițiului	666	=	518
Achitarea dobânzilor datorate	518	=	512
Evidențierea dobânzilor de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci	518	=	734
Încasarea dobânzilor aferente disponibilităților în conturi la bănci	512	=	% 518, 734
Cumpărarea de timbre poştale, tichete şi bilete de călătorie şi alte valori	532	=	401
Deschiderea acreditivelor în favoarea terților	581	=	512
	541	=	581
Utilizarea acreditivelor	% 401, 404	=	541
Achiziționarea investițiilor financiare pe termen scurt	% 505, 506, 508	=	509, 512, 531
Anularea obligațiunilor emise şi răscumpărate	161	=	505
Cedarea investițiilor financiare pe termen scurt	461	=	% 506, 508,
Sume încasate reprezentând credite bancare pe termen scurt	512	=	519

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
Dobânzi datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt	666	=	519
Restituirea creditelor bancare pe termen scurt şi a dobânzilor aferente	519	=	512
VI. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli şi stabilirea rezultatelor			
Înregistrarea la sfârşitul perioadei a soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli:			
activități fără scop patrimonial	1211	=	%
Conturile din clasa 6			
Înregistrarea la sfârşitul perioadei a soldurilor creditoare ale conturilor de venituri:			
activități fără scop patrimonial	%	=	1211
Conturile din clasa 7			
Deficitul realizat în exercițiul financiar precedent	1171	=	1211
Excedentul realizat în exercițiul financiar precedent, nerepartizat	1211	=	1171

Articolul 5. Obligația de a conduce contabilitatea în partidă dublă și de a întocmi situații financiare anuale. Sistemul simplificat de contabilitate

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) au obligația să conducă contabilitatea în partidă dublă şi să întocmească situații financiare anuale, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi, fără a întocmi situații financiare anuale pentru propria activitate.

(1^1) Persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro şi totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot opta pentru un sistem simplificat de contabilitate, aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(1^2) Prin sistem simplificat de contabilitate se înțelege un set de reguli de bază privind evaluarea, înregistrarea elementelor patrimoniale utilizând un plan de conturi simplificat şi prezentarea acestora în situațiile financiare anuale ce cuprind bilanț şi cont de profit şi pierdere simplificate, având în vedere şi prevederile comunitare în domeniu.

(1^3) Încadrarea în criteriile prevăzute la alin. (1^1) se efectuează pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale, respectiv a balanței de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiaşi exercițiu financiar.

(1^4) Nivelul indicatorilor prevăzuți la alin. (1^1) se poate modifica prin hotărâre a Guvernului.

(2) Categoriile de persoane care pot ține contabilitatea în partidă simplă se stabilesc prin ordin al ministrului economiei şi finanțelor.

(3) Pentru organizații patronale şi sindicale, precum şi pentru alte categorii de organizații fără scop patrimonial, care nu desfăşoară activități economice, Ministerul Economiei şi Finanțelor aprobă un sistem simplificat de raportare financiară, având în vedere şi cerințele organismelor europene de profil.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 6 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (1^1) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (1^2) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (1^3) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (1^4) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (3) este pus în aplicare prin Ordin nr. 2239/2011 începând cu 25 iulie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul defineşte aspecte legate de obligația de a conduce contabilitatea în partidă dublă şi de a întocmi situații financiare anuale şi posibilitatea societăților de a opta pentru implementarea sistemului simplificat de contabilitate.

II. Comentariu

2.1. Contabilitatea în partidă dublă

Potrivit textului de la art. 5 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea în partidă dublă şi să întocmească situații financiare anuale:

- societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste;
- instituțiile publice, asociațiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial;
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate şi cu sediul în România, precum şi subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- organismele de plasament colectiv care nu sunt constituite prin act constitutiv, astfel cum sunt prevăzute în legislația pieței de capital, fondurile de pensii facultative, fondurile de pensii administrate privat şi alte entități organizate pe baza Codului civil.

2.2. Sistemul simplificat de contabilitate

Potrivit textului de la art. 5 alin. (1^1)-(1^4) din Legea nr. 82/1991, sistemul simplificat de contabilitate a fost introdus o alternativă la O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Cadru de reglementare. Sistemul simplificat de contabilitate cuprinde reglementările contabile simplificate şi regulile privind aprobarea, semnarea şi publicarea situațiilor financiare anuale simplificate şi este reglementat prin O.M.F.P. nr. 2239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat în M. Of. nr. 522 din 25 iulie 2011 (O.M.F.P. nr. 2239/2011).

Organizarea sistemului simplificat de contabilitate. Reglementările contabile simplificate cuprind principiile contabile şi regulile de recunoaştere, evaluare şi prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale simplificate, regulile de întocmire a situațiilor financiare anuale simplificate, formatul şi conținutul situațiilor financiare anuale simplificate, planul de conturi simplificat, precum şi conținutul şi funcțiunea conturilor contabile.

Persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro şi totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de

35.000 euro pot opta pentru sistemul simplificat de contabilitate. Pentru verificarea acestei încadrări se au în vedere indicatorii determinați din situațiile financiare anuale, respectiv balanța de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiaşi exercițiu financiar. În cazul persoanelor nou-înființate, acestea pot opta în primul exercițiu financiar fie pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate, fie pentru aplicarea O.M.F.P. nr. 3055/2009. Dacă în al doilea exercițiu financiar de raportare aceste persoane încetează să îndeplinească criteriile legale (echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro), ele sunt obligate să aplice O.M.F.P. nr. 3055/2009. Nu pot opta pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate: a) persoanele juridice ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; b) persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți şi intră în perimetrul de consolidare a unei societăți-mamă cu sediul în România, care are obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate, conform prevederilor legale în vigoare; c) societățile/companiile naționale, societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste; d) persoanele juridice a căror activitate este reglementată şi supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, precum şi cele a căror activitate este reglementată de Banca Națională a României; e) subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin persoanelor juridice cu sediul în străinătate, precum şi subunitățile din străinătate ale persoanelor juridice din România a căror activitate este reglementată şi supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, precum şi cele a căror activitate este reglementată de Banca Națională a României. Persoanele care au optat pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate utilizează pentru evidențierea operațiunilor economico-financiare planul de conturi simplificat şi tratamentele contabile prevăzute de reglementările contabile simplificate. În funcție de necesitățile de informații şi complexitatea operațiunilor economico-financiare, aceste persoane pot utiliza şi conturi din planul de conturi general, precum şi tratamente contabile cuprinse în O.M.F.P. nr. 3055/2009. Persoanele care au utilizat o parte sau toate conturile din planul de conturi general cuprins în O.M.F.P. nr. 3055/2009, completează situațiile financiare anuale simplificate pe baza informațiilor corespunzătoare elementelor prezentate în aceste situații.

Persoanele care au optat pentru sistemul simplificat de contabilitate, inclusiv cele care au utilizat unele tratamente contabile cuprinse în O.M.F.P. nr. 3055/2009, şi/sau o parte ori toate conturile din planul de conturi general cuprins în aceleaşi reglementări, întocmesc situații financiare anuale simplificate, care se compun din bilanț şi cont de profit şi pierdere simplificate, în condițiile prevăzute de legea contabilității. Situațiile financiare anuale simplificate trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei pentru întocmirea acestora în conformitate cu sistemul simplificat de contabilitate.

Aria de aplicabilitate şi moneda de raportare. Reglementările contabile simplificate cuprind principiile contabile şi regulile de recunoaştere, evaluare şi prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale simplificate, regulile de întocmire a situațiilor financiare simplificate, formatul şi conținutul situațiilor financiare anuale simplificate, planul de conturi simplificat, precum şi conținutul şi funcțiunea conturilor contabile. Acestea se aplică de către următoarele categorii de persoane: a) societățile comerciale: societățile în nume colectiv; societățile în comandită simplă; societățile pe acțiuni; societățile în comandită pe acțiuni; şi societățile cu răspundere limitată; b) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România şi care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; c) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România şi

care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; d) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Conținutul situațiilor financiare anuale simplificate. Entitățile care în exercițiul financiar precedent au îndeplinit concomitent următoarele două criterii de mărime:

- cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro inclusiv, şi
- totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro inclusiv, pot opta pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate. În acest caz, ele întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:
- bilanț simplificat (cod 10);
- cont de profit şi pierdere simplificat (cod 20).

Încadrarea în criteriile de mărime se efectuează pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale, respectiv a balanței de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiaşi exercițiu financiar.

Entitățile care la finele exercițiului financiar precedent depăşesc limitele unuia sau ambelor criterii de mărime, aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009, începând cu exercițiul financiar următor celui în care limitele respectivelor criterii au fost depăşite.

III. Practici contabile aplicabile principalelor operațiuni economice, în situația în care o entitate a optat pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
CAPITALURI			
1. Capital			
- Subscrierea capitalului	456	=	101/analitic Capital nevărsat
Aportul capitalului în natură şi în numerar	% 200, 210 230 300, 361 371, 381 500, 512 531	=	456
Concomitent, se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat	101/analitic Capital nevărsat	=	101/analitic Capital vărsat
Majorarea capitalului: - din profitul realizat în exercițiile financiare precedente - din rezerve	% 117 106	=	101/analitic Capital vărsat
Reducerea capitalului: - retragerea capitalului subscris de către acționari/asociați - acoperirea pierderilor contabile din exercițiile precedente	101/analitic Capital vărsat	=	% 456 117
2. Rezerve			
Constituirea rezervelor din: - profitul net contabil realizat la închiderea exercițiului curent, conform prevederilor legale în	% 129 117	=	106

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
vigoare (pentru rezervele constituite, potrivit legii) - profitul net realizat în exercițiile financiare precedente			
Diminuarea rezervelor: - acoperirea din rezerve a pierderilor contabile aferente exercițiilor anterioare - majorarea capitalului, potrivit legii	106	=	% 117 101
Corectarea erorilor constatate în exercițiul financiar curent și aferente exercițiului financiar precedent	600 la 686 sau 4XX	=	4XX 700 la 786
3. Subvenții pentru investiții			
Subvenții pentru investiții de primit	445	=	475
Donații sau plusuri de inventar constatate la imobilizările necorporale sau corporale	% 200 210	=	475
Înregistrarea cotei-părți din subvenție, virată la venituri, concomitent cu amortizarea	475	=	750
Înregistrarea subvenției pentru investiții de restituit	475	=	462
4. Subvenții aferente veniturilor			
Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția aferentă veniturilor	445	=	472
Încasarea subvenției aferente veniturilor	512	=	445
Înregistrarea veniturilor perioadei, pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa 6	472	=	741
Restituirea subvenției	462	=	512
5. Provizioane			
Constituirea sau majorarea provizioanelor	681	=	151
Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite	151	=	781
6. Împrumuturi și datorii asimilate			
Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni - subscrierea - încasarea - dobânzi datorate - plata dobânzilor aferente - răscumpărarea obligațiunilor - anularea obligațiunilor răscumpărate	461 512, 531 666 168 500 160	=	160 461 168 512, 531 512, 531 500
Credite bancare pe termen lung - încasare - dobânzi datorate - plata dobânzilor aferente - rambursarea	512 666 168 160	=	160 168 512 512
7. Leasing financiar (locatar)			
Primirea bunului în leasing	210	=	160
Înregistrarea facturii pentru rata scadentă - rata scadentă - dobânda aferentă	% 160 168	=	400
ACTIVE IMOBILIZATE			
1. Intrarea imobilizărilor			
Imobilizări necorporale obținute din producția proprie	200	=	% 230 721
Imobilizări necorporale în curs realizate cu forțe proprii	230	=	721
Imobilizări corporale și necorporale achiziționate de la terți	% 200 210	=	400
Imobilizări financiare achiziționate	260	=	269

Explicaţie	Cont debitor		Cont creditor
Vărsăminte efectuate pentru imobilizări financiare achiziţionate	269	=	512, 531
2. Amortizarea imobilizărilor			
Amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale	681	=	280, 281
3. Creanţe imobilizate			
Împrumuturi pe termen lung şi dobânzi aferente, acordate societăţilor comerciale la care se deţin participaţii	260	=	512, 531
Încasarea creanţelor şi dobânzilor aferente, legate de participaţii	512, 531	=	260
Garanţii depuse şi alte creanţe imobilizate la dispoziţia terţilor	260	=	512, 531
Restituirea garanţiilor depuse şi a altor creanţe imobilizate	512, 531	=	260
4. Ieşirea imobilizărilor			
Vânzarea imobilizărilor necorporale	461	=	750
Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor necorporale - valoarea neamortizată - amortizarea	% 650 280	=	200
Vânzarea imobilizărilor corporale	461	=	750
Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale - valoarea neamortizată - amortizarea	% 650 281	=	210
Vânzarea imobilizărilor financiare	461	=	768
Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor financiare	668	=	260
5. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor			
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs	681	=	290, 291, 293
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs	686	=	296
Reducerea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs de execuţie	290, 291, 293	=	781
Reducerea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs de execuţie	296	=	786
STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE			
Achiziţionarea stocurilor	% 300, 308 361, 368 371, 378 381,388	=	400
Producţia, lucrările, serviciile în curs de execuţie şi produsele obţinute din producţia proprie, la finele perioadei	% 330 340, 348 361, 368	=	710
Reluarea producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, la începutul perioadei	710	=	330, 340, 348
Reţinerea din producţie proprie a produselor finite ca materii prime, materiale, mărfuri sau ambalaje	% 300 371 381	=	340
Materii prime, materiale date spre prelucrare sau în custodie la terţi, mărfuri depuse în consignaţie	350	=	% 300 340 371
Scăderea din evidenţă a mărfurilor depuse în consignaţie, vândute	% 607 378	=	350

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
Consumuri de materiale	600	=	300
Vânzarea către terți a stocurilor	410	=	700 la 708
Concomitent, scoaterea din evidență a stocurilor vândute: - produse finite, semifabricate, produse reziduale - mărfuri - ambalaje	710 607 600	=	340 371 381
Lipsuri constatate cu ocazia inventarierii - materii prime, materiale, animale, mărfuri, ambalaje - semifabricate, produse finite și produse reziduale din producție proprie	600, 606, 607 710	=	300 361, 371, 381 340
Imputarea lipsurilor persoanelor vinovate	428, 461	=	750
Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor	681	=	390
Anularea sau diminuarea ajustărilor pentru depreciere constituite	390	=	781
DECONTĂRILE CU TERȚII			
1. Decontări cu furnizorii - pe baza efectelor comerciale - pe baza avansurilor plătite - pe baza sconturilor obținute ulterior	400/analitic Furnizori 400 400 400	=	400/analitic Efecte comerciale 409 230 768
Avansuri acordate furnizorilor	409	=	512, 531
2. Decontări cu clienții - vânzarea stocurilor pentru care nu s-au întocmit facturi - emiterea facturii	410/analitic Clienți – facturi de întocmit 410/analitic Clienți – facturi întocmite	=	700 la 708 410/analitic Clienți – facturi de întocmit
Acceptarea efectelor comerciale de încasat	410/ analitic Efecte comerciale acceptate	=	410/analitic Efecte comerciale
Primirea efectelor comerciale	511	=	410/analitic Efecte comerciale acceptate
Încasarea efectelor comerciale	512	=	511
Scontarea efectelor comerciale înainte de scadență	% 512 668	=	511
Primirea avansurilor de la clienți	512, 531	=	419
Decontarea avansurilor primite	419	=	410
Diferențele de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării creanțelor în valută: - nefavorabile - favorabile	% 512 665 512	=	410
Scoaterea din evidență a clienților incerți	650	=	410
Reactivarea clienților scoși din evidență	410	=	750
3. Decontări cu personalul			
Salarii datorate personalului	641	=	420
Rețineri din salarii reprezentând avansuri, popriri, ajutorul de șomaj, asigurările sociale, impozitul pe salarii și alte Rețineri din salarii reprezentând avansuri, popriri, ajutorul de șomaj, asigurările sociale, impozitul pe salarii și alte	420	=	% 425 427 428 431

Explicaţie	Cont debitor		Cont creditor
			437 444
Plata avansurilor cuvenite	425	=	512, 531
Achitarea salariilor nete datorate personalului	420	=	512, 531
Evidenţierea ajutoarelor materiale	431	=	420/analitic distinct
Reţineri din ajutoarele materiale şi drepturile de protecţie socială	420/analitic distinct	=	% 425 427 428 444
Achitarea sumelor nete reprezentând ajutoare materiale şi drepturi de protecţie socială	420	=	512, 531
Prime reprezentând participarea salariaţilor la profit	117	=	420/analitic distinct
Impozitul aferent participării salariaţilor la profit	420/analitic distinct	=	444
Plata drepturilor cuvenite din participarea salariaţilor la profit	420/analitic distinct	=	512, 531
Sume reprezentând salarii şi alte drepturi de personal neridicate	420/analitic distinct	=	420/analitic Drepturi de personal neridicate
Achitarea drepturilor de personal neridicate	420/analitic Drepturi de personal neridicate	=	512, 531
Prescrierea drepturilor de personal neridicate	420/analitic Drepturi de personal neridicate	=	750
Virarea popririlor efectuate asupra drepturilor de personal	427	=	512, 531
Alte sume datorate salariaţilor	641	=	428
Sume datorate de salariaţi entităţii	428	=	708, 750
Achitarea altor sume datorate salariaţilor	428	=	512, 531
Încasarea altor sume datorate de salariaţi	512, 531	=	428
4. Decontări cu asigurările şi protecţia socială			
Contribuţia unităţii pentru asigurările sociale şi pentru constituirea fondului de şomaj	645	=	% 431 437
Virarea sumelor reprezentând contribuţia la asigurările sociale şi la fondul de şomaj	% 431 437	=	512
5. Decontări cu bugetul statului şi alte fonduri speciale			
Impozitul pe profit/venit datorat	691, 698	=	441
Virarea la bugetul statului a impozitului datorat	441	=	512
Evidenţierea T.V.A. colectată	410, 531	=	4427
Regularizarea T.V.A. la sfârşitul perioadei: - T.V.A. de plată; - T.V.A. de recuperat	4427 % 4427 4424	=	% 4426 4423 4426
Evidenţierea altor impozite şi taxe (ex. impozitul pe clădiri)	635	=	446
Constituirea impozitului pe dividende	457	=	446

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
Constituirea datoriilor sau vărsămintelor către alte organisme publice	635	=	447
Achitarea impozitelor şi taxelor	% 444 4423 446 447 448	=	512
Alte datorii față de bugetul statului (amenzi, majorări, penalități etc.)	650	=	448
6. Decontări cu asociații			
Dividende datorate asociaților	117	=	457
Dividendele nete achitate	457	=	512, 531
7. Debitori şi creditori diverşi			
Diferențele de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării debitorilor diverşi în valută: - nefavorabile - favorabile	665 461	=	461 765
Lipsuri de valori imputate terților	461	=	750
Lichidarea debitelor constituite prin încasare sau scăzute din evidență ca insolvabile	512, 531, 650	=	461
Sume încasate de la creditori diverşi şi necuvenite	512, 531	=	462
Sume încasate de la creditori diverşi şi necuvenite 512, 531 462 Diferențele de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării creditorilor diverşi în valută: - nefavorabile - favorabile	665 462	=	462 765
Lichidarea datoriilor față de creditorii diverşi	462	=	512, 531
Disponibilități intrate în cont, neidentificate	512	=	473
Evidența sumelor în curs de clarificare de restituit, respectiv restituite	473 şi 462	=	462 512, 531
8. Constituirea şi diminuarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor			
Ajustări constituite pentru deprecierea creanțelor – clienți	681	=	490
Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – clienți	490	=	781
Ajustări constituite pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi	681	=	490
Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi	490	=	781
CONTURI DE TREZORERIE			
Achiziționarea investițiilor financiare pe termen scurt	500	=	% 462 509 512 531
Vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt: - în situația obținerii unui câştig financiar - în situația înregistrării unei pierderi financiare	461 % 461 668	=	% 500 768 500
Anularea obligațiunilor emise	160	=	500
Ridicări de numerar de la bancă	581 531	=	512 581
Depuneri de numerar la bancă	581 512	=	531 581
Acordarea avansurilor de trezorerie	542	=	531

Explicaţie	Cont debitor		Cont creditor
Decontarea avansurilor de trezorerie	% 300 la 388 600 la 620 531	=	542
Dobânzi datorate aferente perioadei	666	=	518
Plata dobânzilor datorate	518	=	512
Dobânzi de încasat	518	=	766
Încasarea dobânzilor cuvenite	512	=	518
Sume încasate reprezentând credite bancare pe termen scurt	512	=	519
Dobânzi datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt	666	=	519
Restituirea creditelor bancare pe termen scurt	519	=	512
Cumpărarea de alte valori	532	=	400
Constituirea ajustărilor pentru deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt	686	=	590
Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea investiţiilor financiare pe termen scurt	590	=	786

Articolul 6. Documentul justificativ

(1) Orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul defineşte calitatea de document justificativ şi matricea responsabilităţilor.

II. Comentariu

Cadrul normativ care stabileşte metodologia de elaborare a documentelor justificative este O.M.F.P. nr. 3512/2008. Documentele justificative sunt acte scrise, întocmite la momentul efectuării operaţiei economico-financiare şi atestă realizarea şi reflectarea operaţiei în contabilitate.

2.1. Reguli aplicabile înscrisurilor contabile

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, consemnează operaţiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative,

pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fişe şi alte documente contabile, după caz).

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele şi prenumele şi, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmeşte documentul;
- numărul documentului şi data întocmirii acestuia;
- menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiunii economico-financiare (când este cazul);
- conţinutul operaţiunii economico-financiare şi, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative şi valorice aferente operaţiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condiţiile în care furnizează toate informaţiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menţioneze şi elementele prevăzute de legislaţia din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare şi capitalul social, după caz.

Documentele justificative provenite din tranzacţii/operaţiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice, pe bază de borderouri de achiziţii, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.

În cazul în care documentele se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenţii civile, încheiate în acest scop, şi documentul prin care se face dovada plăţii, respectiv dispoziţia de plată/încasare.

Documentele contabile – jurnale, fişe etc. –, care servesc la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- felul, numărul şi data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operaţiunilor efectuate;
- conturile sintetice şi analitice debitoare şi creditoare;
- semnăturile pentru întocmire şi verificare, după caz.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pix cu pastă sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz.

2.2. Regimul juridic al documentelor în formă electronică

Regimul juridic al documentelor în formă electronică, ce conţin date privind operaţiunile economice de schimb sau vânzare de bunuri ori servicii între persoane care emit şi primesc facturi, bonuri fiscale sau chitanţe în formă electronică, este stabilit de Legea nr. 260/2007 privind înregistrarea operaţiunilor comerciale prin mijloace electronice. Facturile şi chitanţele în formă electronică, emise fără îndeplinirea condiţiilor prevăzute de legea mai sus menţionată, nu au calitatea de document justificativ.

În documentele justificative şi în cele contabile nu sunt admise ştersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum şi lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului şi se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menţionându-se şi data efectuării corecturii.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricţii, documentul întocmit greşit se anulează şi rămâne în carnetul respectiv.

La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operaţii de predare-primire a valorilor materiale şi a mijloacelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât şi a primitorului.

În cazul completării documentelor prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menţionându-se data rectificării şi semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele prezentate în listele de erori, anulări sau completări (pe baza cărora se fac modificări în fişiere sau în baza de date a unităţii) trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de conducerea unităţii.

În cazul în care prelucrarea documentelor justificative se face de către un terţ (persoană fizică sau juridică), în relaţiile dintre terţi şi unităţile beneficiare este necesar ca pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în contabilitate să se respecte următoarele reguli: documentele justificative să fie întocmite corect şi la timp de către unităţile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective; documentele contabile, întocmite de terţi pe baza documentelor justificative, trebuie predate unităţilor beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convenţiile civile încheiate, terţii răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor; în condiţiile în care prestatorul de servicii de prelucrare a documentelor nu este persoană fizică sau juridică autorizată potrivit O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi, republicată, unităţile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obţinute de la terţi, în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative predate pentru prelucrare, al respectării corespondenţei conturilor şi exactităţii sumelor înregistrate.

În vederea înregistrării în jurnale, fişe şi în celelalte documente contabile a operaţiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unităţi, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice şi analitice, debitoare şi creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil. Înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conţinut se referă la operaţiuni de aceeaşi natură şi perioadă. În cazul operaţiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz. În cazul stornărilor, pe documentul iniţial se menţionează numărul şi data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operaţiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menţionează documentul, data şi numărul de ordine ale operaţiunii care face obiectul stornării. Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate şi sistematic, în conturi sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate. Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează, de regulă, lunar.

Entitățile care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare la alte perioade decât lunar, dar nu mai târziu de data pentru care se întocmesc declarațiile privind impozitul pe profit, respectiv data situațiilor financiare anuale sau a raportărilor contabile stabilite potrivit legii. În acest caz, înregistrarea în contabilitate se efectuează pe baza documentelor justificative sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și la aceeași perioadă, situație în care documentele justificative se anexează la acesta. În mod similar, înregistrarea în Registrul-jurnal și Cartea mare se efectuează pentru aceeași perioadă. Pentru determinarea plafonului se utilizează cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar precedent.

Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal. Pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care persoanele impozabile sunt scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu sunt obligate să întocmească facturi, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice de aplicare a acestuia, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.

Registrele de contabilitate și formularele financiar-contabile pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. Numărul de exemplare al formularelor financiar-contabile poate fi diferit de cel prevăzut în prezentele norme metodologice, în condițiile în care procedurile proprii privind organizarea și conducerea contabilității impun acest lucru. În situația în care activitatea de întocmire a documentelor justificative și financiar-contabile este încredințată în baza unui contract de prestări de servicii unor persoane fizice sau juridice, normele proprii interne de întocmire și utilizare a formularelor respective se adaptează în mod corespunzător, fiind obligatoriu să se prevadă în contract clauze referitoare la întocmirea și utilizarea formularelor în aceste condiții. Se pot stabili norme proprii de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile, cu condiția ca acestea să nu contravină reglementărilor legale în vigoare. Neîntocmirea, întocmirea eronată și/sau neutilizarea documentelor justificative și financiar-contabile, conform prevederilor prezentelor norme metodologice, se sancționează potrivit dispozițiilor legale.

2.3. Regimul intern de numerotare a formularelor financiar-contabile

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, astfel:

- persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;
- fiecare formular va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de societate. În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;
- persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Articolul 7. Obligaţia privind inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligaţia să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii deţinute la începutul activităţii, cel puţin o dată în cursul exerciţiului financiar, precum şi în cazul fuziunii, divizării sau lichidării şi în alte situaţii prevăzute de lege.

(2) Ministerul Economiei şi Finanţelor poate aproba excepţii de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituţiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 8 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M. Of. nr. 766 din 10 noiembrie 2009);
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile (M. Of. nr. 870 din 23 decembrie 2008);
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii (M. Of. nr. 704 din 20 octombrie 2009).

I. Scopul articolului

Articolul defineşte obligaţia privind inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

II. Comentariu

În scopul întocmirii situaţiilor financiare anuale, entităţile trebuie să procedeze la inventarierea şi evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii. În situaţiile financiare anuale, elementele de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se reflectă şi se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Prezentele reglementări se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital şi al activelor în curs de execuţie.

Valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile şi ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare.

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se face potrivit prezentelor reglementări şi normelor emise în acest sens de Ministerul Finanţelor Publice.

În scopul efectuării inventarierii, conducerea entităţii trebuie să stabilească proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale. În vederea desfăşurării în bune condiţii a operaţiu-

nilor de inventariere şi evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică şi economică, cunoscătoare a domeniului de activitate. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare. Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia şi prețul pieței. Fac obiectul evaluării şi imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii imobilizărilor necorporale şi corporale şi aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora. În cazul imobilizărilor corporale şi necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere pot fi avute în vedere, de către evaluatori independenți sau personalul entității, şi alte metode de evaluare (ex.: metode bazate pe fluxuri de numerar). Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale şi necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe şi interne de informații. La sursele externe de informații se încadrează aspecte precum: pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de aşteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării; pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc. Din sursele interne de informații se exemplifică următoarele elemente: există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării; pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce priveşte gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se aşteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ: situațiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicată imobilizarea, precum şi planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior; raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

Indiciile de depreciere a imobilizărilor, puse la dispoziție de raportările interne, includ: fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget; rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget; o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creştere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere. Pot exista şi unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. La această evaluare se ține cont de surse externe şi interne de informații.

În categoria surselor externe de informații se pot încadra următoarele: valoarea de piață a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei; în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Dintre sursele interne de informaţii se exemplifică următoarele: pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entităţii, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce priveşte gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se aşteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăţi şi a creşte performanţa imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparţine imobilizarea; raportările interne dovedesc faptul că performanţa economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut iniţial etc. Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanţului se efectuează la cost, mai puţin amortizarea şi ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată şi orice pierderi din depreciere ulterioare cumulate. Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puţin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mişcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Fac obiectul evaluării şi stocurile în curs de execuţie. Prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înţelege preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, şi costurile estimate necesare vânzării. Evaluarea la inventar a creanţelor şi a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă a creanţelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanţelor. Pentru creanţele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare. Evaluarea la bilanţ a creanţelor şi a datoriilor exprimate în valută şi a celor cu decontare în lei în funcţie de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. În scopul prezentării în bilanţ, valoarea creanţelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare. Disponibilităţile băneşti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanţie, acreditivele, ipotecile, precum şi alte valori aflate în casieria unităţilor se prezintă în bilanţ în conformitate cu prevederile legale. Disponibilităţile băneşti şi alte valori similare în valută se evaluează în bilanţ la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poştale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantităţi fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziţii şi altele asemenea se face la valoarea lor nominală. În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare. Titlurile pe termen scurt (acţiuni şi alte investiţii financiare) admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată se evaluează la valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare, iar cele netranzacţionate la costul istoric mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare. Titlurile pe termen lung (acţiuni şi alte investiţii financiare) se evaluează la costul istoric mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Pentru elementele de natura datoriilor, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Capitalurile proprii rămân evidenţiate la valorile din contabilitate.

La fiecare dată a bilanţului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilităţi şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi prezentate în situaţiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca

Națională a României şi valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate şi cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

b) Pentru creanțele şi datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a).

c) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției.

d) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută şi înregistrate la valoarea justă (ex., imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare.

Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile băneşti şi activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta şi informațiile suplimentare, dacă informațiile respective se referă la condiții (evenimente, operațiuni etc.) care au existat la data bilanțului.

Articolul 8. Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale

(1) Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii şi prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(2) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile aplicabile.

(3) Evaluarea elementelor monetare în valută şi a celor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, se efectuează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(4) Valoarea activelor şi datoriilor, cu ocazia reorganizărilor efectuate potrivit legii, se determină, de regulă, de evaluatori autorizați conform reglementărilor legale în vigoare.

Notă:

Alin. (2) a fost modificat prin pct. 9 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (3) a fost modificat prin pct. 9 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii (M. Of. nr. 704 din 20 octombrie 2009).

I. Scopul articolului

Articolul defineşte metodologia de evaluare a elementelor deținute cu ocazia inventarierii şi prezentarea acestora în situațiile financiare anuale.

II. Comentariu

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum şi a bunurilor şi valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin odată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum şi în următoarele situații: la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege; ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune; cu prilejul reorganizării gestiunilor; ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră; în alte cazuri prevăzute de lege. În cazul în care, în situațiile enumerate mai sus, sunt inventariate toate elementele de natura activelor dintr-o gestiune, aceasta poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea administratorului, a ordonatorului de credite sau a persoanei care are obligația gestionării entității.

Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

Toate elementele de natura activelor trebuie să fie date în răspundere gestionară sau în folosință, după caz, salariaților ori administratorilor entității.

La începutul activității entității, inventarierea are ca scop principal stabilirea şi evaluarea elementelor de natura activelor ce constituie aport la capitalul entității. Elementele de natura activelor care constituie aport la capitalul social al entităților şi la patrimoniul instituțiilor publice se înscriu în registrul-inventar, grupate pe conturi.

Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere şi specificul activității fiecărei entități. La entitățile cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate şi înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării şi cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare anuale întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. Entitățile care, potrivit legii contabilității, au stabilit exercițiul financiar diferit de anul calendaristic, organizează şi efectuează inventarierea anuală astfel încât rezultatele acesteia să fie cuprinse în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar stabilit. În situația inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate şi înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările şi ieşirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii şi data încheierii exercițiului financiar.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, şi în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine

administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele preşedintelui şi membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere şi de terminare a operațiunilor.

La entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

Comisiile de inventariere sunt coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală, numită prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. Comisia centrală de inventariere are sarcina să organizeze, să instruiască, să supravegheze şi să controleze modul de efectuare a operațiunilor de inventariere. Comisia centrală de inventariere răspunde de efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor legale. Pentru desfăşurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică şi tehnică, care să asigure efectuarea corectă şi la timp a inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile. Inventarierea şi evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se pot efectua atât cu salariați proprii, cât şi pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane juridice sau fizice cu pregătire corespunzătoare. Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care țin evidența gestiunii respective şi nici auditorii interni sau statutari. Prin proceduri interne, entitățile pot stabili ca la efectuarea operațiunilor de inventariere să participe şi contabilii care țin evidența gestiunii respective, fără ca aceştia să facă parte din comisie. Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate şi numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit. În condițiile în care entitățile nu au niciun salariat care să poată efectua operațiunea de inventariere, aceasta se efectuează de către administratori.

În vederea bunei desfăşurări a operațiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere, prin:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipo-dimensiuni, codificarea acestora şi întocmirea etichetelor de raft;
- ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni şi a celei contabile şi efectuarea confruntării datelor din aceste evidențe;
- participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, respectiv pentru sortare, aşezare, cântărire, măsurare, numărare etc.;
- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) şi la evaluarea lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialişti din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea preşedintelui comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;
- dotarea gestiunii cu aparate şi instrumente adecvate şi în număr suficient pentru măsurare, cântărire, cu cititoare de coduri de bare etc., cu mijloace de identificare (cataloage, mostre, sonde etc.), precum şi cu birotica necesară;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul şi de sigilare a spațiilor inventariate;

- asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii;

- asigurarea securității ușilor, ferestrelor, porților etc. de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Principalele măsuri organizatorice care trebuie luate de către comisia de inventariere sunt următoarele:

a) înainte de începerea operațiunii de inventariere să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declarație scrisă din care să rezulte dacă:

- gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare;
- în afara bunurilor entității respective are în gestiune şi alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoştință;
- are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea, gestionarul va menționa în declarația scrisă felul, numărul şi data ultimului document de intrare/ieşire a bunurilor în/din gestiune.

Declarația se datează şi se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor şi de către comisia de inventariere. Semnarea declarației de către gestionar se face în fața comisiei de inventariere;

b) să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;

c) să asigure închiderea şi sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere şi se părăseşte gestiunea.

Atunci când bunurile supuse inventarierii, gestionate de către o singură persoană, sunt depozitate în locuri diferite sau gestiunea are mai multe căi de acces, membrii comisiei care efectuează inventarierea trebuie să sigileze toate aceste locuri şi căile lor de acces, cu excepția locului în care a început inventarierea, care se sigilează numai în cazul când inventarierea nu se termină într-o singură zi. La reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliul este intact; în caz contrar, acest fapt se va consemna într-un proces-verbal de constatare, care se semnează de către comisia de inventariere şi de către gestionar, luându-se măsurile corespunzătoare.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate în locuri special amenajate (fişete, casete, dulapuri etc.), încuiate şi sigilate. Preşedintele comisiei de inventariere răspunde de operațiunea de sigilare;

d) să bareze şi să semneze, la ultima operațiune, fişele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieşiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;

e) să verifice numerarul din casă şi să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entității (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul);

f) să controleze dacă toate instrumentele şi aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate şi dacă sunt în bună stare de funcționare;

g) în cazul în care gestionarul nu s-a prezentat la data şi ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere, comisia de inventariere sigilează gestiunea şi comunică aceasta comisiei centrale sau administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității, conform procedurilor proprii privind inventarierea. Aceste persoane au obligația să îl încunoştințeze imediat, în scris, pe gestionar despre reprogramarea

inventarierii ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua şi ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere.

Dacă gestionarul nu se prezintă nici de această dată la locul, data şi ora fixate, inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezența reprezentantului său legal sau a altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să îl reprezinte pe gestionar.

Pentru desfăşurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de intrare-ieşire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, trebuie creată o zonă tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care se pot expedia bunurile la clienți, operațiunile respective efectuându-se numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective „primit în timpul inventarierii" sau „eliberat în timpul inventarierii", după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

Pe toată durata inventarierii, programul şi perioada inventarierii se afişează la loc vizibil.

Inventarierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin constatarea existenței şi apartenenței acestora la entitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică şi al altor imobilizări necorporale este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale. Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora şi a altor documente, potrivit legii. Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora. Construcțiile şi echipamentele speciale cum sunt: rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căile ferate şi altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora. Imobilizările corporale care în perioada inventarierii se află în afara entității (vapoare, locomotive, vagoane, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, maşinile de forță şi utilajele energetice, maşinile, utilajele şi instalațiile de lucru, aparatele şi instalațiile de măsurare, control şi reglare şi mijloacele de transport date pentru reparații în afara entității se inventariază înaintea ieşirii lor temporare din gestiunea entității sau prin confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc, potrivit procedurilor proprii aprobate.

În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale şi corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului şi valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum şi în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele şi utilajele primite de la beneficiari pentru montaj şi neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

Investițiile puse în funcțiune total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu în liste de inventariere distincte. De asemenea, lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în liste de inventariere distincte, menționându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare ori abandonare şi măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.

Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat şi în listele de inventariere respective. La lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare, conținutul vaselor – stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. – se verifică prin scoaterea de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate, compoziție şi de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz.

Materialele de masă ca: ciment, oțel beton, produse de carieră şi balastieră, produse agricole şi alte materiale similare, ale căror cântărire şi măsurare ar necesita cheltuieli

importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.

În listele de inventariere a materialelor prevăzute la alineatele precedente se menţionează modul în care s-a făcut inventarierea, precum şi datele tehnice care au stat la baza calculelor respective.

Bunurile din domeniul public al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, date în administrare, concesionate sau închiriate instituţiilor publice, societăţilor/companiilor naţionale şi regiilor autonome potrivit legii, se inventariază şi se înscriu în listele de inventariere distincte în cadrul acestor unităţi.

Bunurile aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază şi se trec în liste de inventariere distincte, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor. În cadrul evidenţierii acestora pe formaţii şi locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate şi comparate cu datele din evidenţa tehnico-operativă, precum şi cu cele din evidenţa contabilă.

Bunurile cu un grad mare de perisabilitate se inventariază cu prioritate, fără a se stânjeni consumul/comercializarea imediată a acestora.

Comisia de inventariere are obligaţia să controleze toate locurile în care pot exista bunuri care trebuie supuse inventarierii.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni şi pe categorii de bunuri.

Bunurile existente în entitate şi aparţinând altor entităţi (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrare, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignaţie, spre prelucrare etc.) se inventariază şi se înscriu în liste de inventariere distincte. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie să conţină informaţii cu privire la numărul şi data actului de predare-primire şi ale documentului de livrare, precum şi alte informaţii utile.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparţinând terţilor se trimit şi persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparţin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere.

În caz de nepotriviri, entitatea deţinătoare este obligată să clarifice situaţia diferenţelor respective şi să comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice căreia îi aparţin bunurile respective, în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea sesizării.

Societăţile de leasing trebuie să solicite utilizatorilor furnizarea listelor de inventariere cu bunurile care fac obiectul contractelor de leasing. În baza datelor cuprinse în aceste liste, societatea de leasing poate calcula şi înregistra ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sau a creanţelor imobilizate, după caz.

În cazul în care listele de inventariere nu sunt furnizate de către locatar, societatea de leasing va putea constitui ajustări pentru deprecierea bunurilor respective, pe baza preţurilor de piaţă disponibile la data inventarierii, ţinând seama de caracteristicile bunului ce face obiectul leasingului (an de fabricaţie, durata de viaţă).

Pentru verificarea exactităţii informaţiilor primite, societăţile de leasing pot întreprinde verificări faptice la locatari, potrivit procedurilor proprii.

Pentru situaţiile prevăzute la prezentul punct, entităţile deţinătoare ale bunurilor sunt obligate să efectueze inventarierea şi să trimită spre confirmare listele de inventariere, după cum proprietarii acelor bunuri sunt obligaţi să ceară confirmarea privind bunurile existente la terţi. Neprimirea confirmării privind bunurile existente la terţi nu reprezintă confirmare tacită.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mişcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum şi pentru creanţele şi obligaţiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situaţii analitice separate, după caz.

Determinarea stocurilor faptice se face astfel încât să se evite omiterea ori inventarierea de două sau de mai multe ori a aceloraşi bunuri.

Bunurile aflate în expediție se inventariază de către entitățile furnizoare, iar bunurile achiziționate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de entitatea cumpărătoare şi se înscriu în liste de inventariere distincte.

Înainte de începerea inventarierii produselor în curs de execuție şi a semifabricatelor din producția proprie, este necesar: să se predea la magazii şi la depozite, pe baza documentelor, toate produsele şi semifabricatele a căror prelucrare a fost terminată; să se colecteze din secții sau ateliere toate produsele reziduale şi deşeurile, întocmindu-se documentele de constatare; să se întocmească documentele de constatare şi să se clarifice situația semifabricatelor a căror utilizare este îndoielnică. În cazul produselor în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât şi produsele care, deşi au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele şi accesoriile lor.

Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările şi serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secțiile de producție şi nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuție. Acestea se inventariază separat şi se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se evidențiază în conturile inițiale de cheltuieli. Inventarierea produselor, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție din cadrul secțiilor auxiliare se face prin stabilirea stadiului de executare a acestora.

La entitățile care au activitate de construcții-montaj, pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte, pe categorii de lucrări şi părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv lucrări executate (terminate), dar nerecepționate de către beneficiar, denumirea obiectului şi valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, potrivit valorii din documentația existentă (devize), precum şi în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

Inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparații ale clădirilor, instalațiilor, maşinilor, utilajelor, mijloacelor de transport şi ale altor bunuri se face prin verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor. Astfel de lucrări se consemnează într-o listă de inventariere distinctă, în care se indică denumirea obiectului supus modernizării sau reparației şi valoarea determinată potrivit costului de deviz şi celui efectiv al lucrărilor executate.

Creanțele şi obligațiile față de terți sunt supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanțe şi datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont" (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum şi refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme şi se sancționează potrivit legii.

În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor şi obligațiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.

Disponibilitățile băneşti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum şi alte valori aflate în casieria entităților se inventariază în conformitate cu prevederile legale.

Disponibilitățile aflate în conturi la bănci sau la unitățile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea entității.

În acest scop, extrasele de cont din ziua de 31 decembrie sau din ultima zi bancară, puse la dispoziție de instituțiile de credit şi unitățile Trezoreriei Statului, vor purta ştampila oficială a acestora.

În cazul entităților care, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, sunt avute în vedere informațiile aferente ultimei zile a exercițiului financiar astfel ales.

Disponibilităţile în lei şi în valută din casieria entităţii se inventariază în ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar, după înregistrarea tuturor operaţiunilor de încasări şi plăţi privind exerciţiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul şi cu cele din contabilitate.

Inventarierea titlurilor pe termen scurt şi lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deţinerea acestora (registrul acţionarilor, documente care au stat la baza achiziţiei sau primirii cu titlu gratuit) cu respectarea legislaţiei în vigoare.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poştale, a timbrelor fiscale, a tichetelor de călătorie, a tichetelor de masă, a tichetelor cadou, a tichetelor de creşă, a tichetelor de vacanţă, a bonurilor cantităţi fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziţii şi altele asemenea se face la valoarea lor nominală, cu excepţia timbrelor cu valoare filatelică. Pentru bunurile de această natură, constatate fără utilitate (expirate, deteriorate), se întocmesc liste de inventariere distincte.

Inventarierea timbrelor filatelice se efectuează potrivit procedurii elaborate în acest scop de către administratorii entităţilor care le au în evidenţă.

Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terţi se fac cereri de confirmare, care se vor ataşa la listele respective după primirea confirmării.

Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menţioneze dacă toate bunurile şi valorile băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezenţa sa. De asemenea, acesta menţionează dacă are obiecţii cu privire la modul de efectuare a inventarierii. În acest caz, comisia de inventariere este obligată să analizeze obiecţiile, iar concluziile la care a ajuns se vor menţiona la sfârşitul listelor de inventariere.

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către preşedintele şi membrii comisiei de inventariere, de către gestionar, precum şi de către specialişti solicitaţi de către preşedintele comisiei de inventariere pentru participarea la identificarea bunurilor inventariate.

În cazul gestiunilor colective (cu mai mulţi gestionari), listele de inventariere se semnează de către toţi gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea se semnează atât de către gestionarul predător, cât şi de către cel primitor.

Completarea listelor de inventariere se efectuează fie folosind sistemul informatic de prelucrare automată a datelor, fie prin înscrierea elementelor de active identificate, fără spaţii libere şi fără ştersături, conform procedurilor interne aprobate.

În cazul imobilizărilor corporale, precum şi al celorlalte elemente de natura activelor pentru care există constituite ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, în listele de inventariere se înscrie valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, mai puţin ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare înregistrate până la data inventarierii, care se compară cu valoarea lor actuală, stabilită cu ocazia inventarierii, pe bază de constatări faptice.

În situaţia în care elementele de natura activelor sunt inventariate prin metode de identificare electronică (de exemplu: cititor de cod de bare etc.), datele fiind transmise direct în sistemul informatic financiar-contabil, listele de inventar sunt editate direct din sistemul informatic. Se vor edita listele complete cu toate poziţiile inventariate sau în mod selectiv numai pentru acele poziţii, repere unde se constată diferenţe cantitative sau valorice (deprecieri), după caz.

În cazul în care se editează liste de inventariere care cuprind numai poziţiile (reperele) la care se constată diferenţe cantitative sau valorice, listele complete de inventariere se păstrează pe suport magnetic, pe durata legală de păstrare a documentelor. În astfel de situaţii, evaluarea bunurilor în vederea stabilirii eventualelor ajustări se efectuează prin analiza şi evaluarea tuturor elementelor inventariate, nu numai a celor la care s-au constatat diferenţe cantitative.

Inventarierile parţiale, precum şi inventarierile efectuate în cursul anului, atunci când entitatea efectuează mai multe inventarieri, se efectuează cu respectarea prezentelor norme,

mai puțin completarea „Registrului-inventar" (cod 14-1-2), care se efectuează cu ocazia inventarierii anuale.

Pentru inventarierea elementelor de natura activelor care nu au substanță materială, a datoriilor şi capitalurilor proprii se întocmesc situații analitice distincte. Totalul situațiilor analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în „Registrul-inventar" (cod 14-1-2).

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fişele de magazie) şi din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fişele de magazie şi a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție.

Evaluarea, cu ocazia inventarierii, a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile, precum şi ale prezentelor norme.

Evaluarea se va efectua cu respectarea principiului permanenței metodelor, potrivit căruia modelele şi regulile de evaluare trebuie menținute, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare.

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.

Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct comisia de inventariere face propuneri de ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, după caz, ori de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierile ireversibile ale imobilizărilor amortizabile), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate la bunuri, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite şi a documentelor analizate, comisia de inventariere stabileşte natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor şi deprecierilor constatate, precum şi natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate şi cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile. În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire. Prin valoare de înlocuire, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv. La stabilirea valorii

debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente; diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeaşi perioadă de gestiune şi la aceeaşi gestiune. Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri. Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje şi alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, ordonatorii de credite sau persoana care are obligația gestionării şi servesc pentru uz intern în cadrul entităților respective. Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile şi lipsurile constatate. În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus. Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare. În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depăşeşte totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus. În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile. Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica şi asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe. Diferența stabilită în minus în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate. Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor şi numai în limita acestora. De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, acestea fiind considerate limite maxime. Pentru pagubele constatate în gestiune răspund persoanele vinovate de producerea lor. Imputarea acestora se face la valoarea de înlocuire.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal. Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul şi data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariată/inventariate, data începerii şi terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi ale lipsurilor constatate şi persoanele vinovate, precum şi propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată şi propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar şi declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum şi alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului,

ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil şi al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute.

„Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț. Elementele de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere şi situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieşirile din perioada cuprinsă între data inventarierii şi data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârşitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii. Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz. Registrul-inventar poate fi adaptat în funcție de specificul şi necesitățile entităților, cu condiția respectării conținutului minim de informații prevăzut pentru acesta. Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității. Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate. Pe baza registrului-inventar şi a balanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmeşte bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

Prevederile reglementărilor contabile aplicabile referitoare la obligativitatea corelării datelor din bilanț cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii stabilită pe baza inventarului, se aplică şi instituțiilor publice. Bunurile aflate în administrarea instituțiilor publice se inventariază anual, cu excepția clădirilor, construcțiilor speciale şi a celorlalte bunuri aflate în gestiunea misiunilor diplomatice şi a oficiilor consulare, care se inventariază odată la 3 ani. Inventarierea bunurilor din patrimoniul cultural național mobil, a fondurilor de carte, a valorilor de muzeu şi a recuzitei în cadrul instituțiilor artistice de spectacole se face în condițiile şi la termenele stabilite prin norme elaborate de Ministerul Culturii, Cultelor şi Patrimoniului Național, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice. În funcție de specificul activității unor entități, ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite pot elabora norme proprii privind inventarierea unor bunuri cu caracter specific aflate în administrare, inclusiv pentru stabilirea unor excepții de la regula generală de inventariere, care sunt avizate de Ministerul Finanțelor Publice. Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire. Bunurile constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare. Pentru lipsuri, sustrageri şi orice ale fapte care produc pagube ce constituie infracțiuni, ordonatorul de credite este obligat să sesizeze organele de urmărire penală în condițiile şi la termenele stabilite de lege. Pagubele constatate la inventariere, imputate persoanelor vinovate, precum şi debitorii deveniți insolvabili se evidențiază în contabilitate în conturi analitice distincte, iar în cadrul acestora, pe fiecare

debitor, urmărindu-se recuperarea lor potrivit legii. Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior. Plusul de casă constatat cu ocazia inventarierii numerarului din casieriile instituţiilor publice se varsă la bugetul din care este finanţată instituţia publică, paragraful bugetar „Alte venituri".

III. Documente financiare utilizate la inventarierea patrimoniului

Lista de inventariere
(cod 14-3-12) şi (cod 14-3-12/b)

1. Serveşte ca:
- document pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile unităţii;
- document pentru stabilirea lipsurilor şi plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri materiale) şi a altor valori (elemente de trezorerie etc.);
- document justificativ de înregistrare în evidenţa magaziilor (depozitelor) şi în contabilitate a plusurilor şi minusurilor constatate;
- document pentru întocmirea registrului-inventar;
- document pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere/pierdere de valoare;
- document centralizator al operaţiunilor de inventariere.

2. Se întocmeşte într-un exemplar, la locurile de depozitare, anual sau în situaţiile prevăzute de dispoziţiile legale, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile unităţii şi separat pentru cele aparţinând altor unităţi, aflate asupra personalului unităţii la data inventarierii, primite pentru prelucrare etc. şi se semnează de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar.

Persoanele juridice pot întocmi lista de inventariere folosind sisteme informatice de prelucrare a datelor, cu condiţia ca listele să cuprindă elementele principale din formularul-model.

În cazul bunurilor primite în custodie şi/sau consignaţie, pentru prelucrare etc., se întocmeşte în două exemplare, iar copia se înaintează unităţii în a cărei evidenţă se află bunurile respective.

În cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de către toţi gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de persoana/persoanele care predă/predau gestiunea, cât şi de gestionarul/gestionarii care primeşte/primesc gestiunea.

În listele de inventariere a bunurilor aflate în ambalaje originale intacte, a lichidelor a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare sau a materialelor de masă, în vrac etc., a căror inventariere prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se vor ataşa notele de calcul privind inventarierea, precum şi datele tehnice care au stat la baza calculelor.

Materiile prime, materialele, prefabricatele, piesele de schimb, semifabricatele etc. aflate în secţiile de producţie şi nesupuse prelucrării se înscriu separat în listele de inventariere.

Materialele, obiectele de inventar, produsele finite şi ambalajele se înscriu în listele de inventariere pe feluri, indicându-se codul, unitatea de măsură, unii indici calitativi (tărie alcoolică, grad de umiditate la cereale etc.).

Listele de inventariere întocmite pentru bunurile aparţinând altor unităţi trebuie să conţină, pe lângă elementele comune (felul materialului sau produsul finit, cantitatea, valoarea etc.), numărul şi data actului de predare-primire.

Pentru stocurile fără mişcare, de calitate necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată, se întocmesc liste de inventariere separate, la care se anexează procesele-verbale

în care se arată cauzele nefolosirii, caracterul şi gradul deteriorării sau deprecierii, dacă este cazul, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum şi persoanele vinovate, după caz.

Constatările făcute se soluţionează de către conducerea unităţii, în conformitate cu dispoziţiile legale.

3. Circulă:

- la comisia de inventariere, pentru stabilirea minusurilor, plusurilor şi a deprecierilor constatate la inventar, precum şi pentru consemnarea în procesul-verbal a rezultatelor inventarierii;
- la gestionar, prin semnarea fiecărei file, menţionând pe ultima filă a listei de inventariere că toate cantităţile au fost stabilite în prezenţa sa, că bunurile respective se află în păstrarea şi răspunderea sa;
- la compartimentul financiar-contabil, pentru calcularea diferenţelor valorice şi semnarea listei de inventariere privind exactitatea soldului scriptic, precum şi pentru verificarea calculelor efectuate;
- la conducătorul compartimentului financiar-contabil şi la compartimentul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării sau deteriorării bunurilor, inclusiv persoanele vinovate, precum şi cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii pentru avizarea propunerilor făcute de către comisia de inventariere;
- la conducătorul unităţii, împreună cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru a decide asupra soluţionării propunerilor făcute;
- la unitatea căreia îi aparţin valorile materiale primite în custodie, pentru prelucrare etc., în scopul comunicării eventualelor nepotriviri (exemplarul 2).

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conţinutul minimal obligatoriu de informaţii al formularului este următorul:

a) denumirea formularului;
b) data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
c) denumirea unităţii;
d) gestiunea; locul de depozitare;
e) numărul curent;
f) denumirea bunurilor inventariate;
g) codul sau numărul de inventar;
h) unitatea de măsură;
i) cantităţi: stocuri scriptice;
j) preţ unitar;
k) cantităţi: stocuri faptice;
l) cantităţi: diferenţe în plus, diferenţe în minus;
m) valoarea contabilă: valoarea, diferenţe în plus, diferenţe în minus;
n) valoarea de inventar;
o) deprecierea: valoarea, motivul;
p) comisia de inventariere: numele şi prenumele, semnătura;
q) gestionar: numele şi prenumele, semnătura;
r) contabilitate: numele şi prenumele, semnătura.

6. Modalitatea de completare a informaţiilor de la pct. 5 lit. d)-o) ale listei de inventariere se realizează potrivit uneia dintre cele trei variante de efectuare a inventarierii elementelor de activ şi de pasiv pentru care optează entitatea, astfel:

Varianta I

Serviciul contabilitate transmite listele de inventariere pe care le completează cu informaţiile de la lit. d)-j) din datele informatizate ale entităţii şi pe care le semnează.

Comisia de inventariere stabileşte stocurile faptice prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz, date pe care le înscrie în listele de inventariere [lit. k)] pe care le semnează împreună cu gestionarul.

Aceste date sunt transmise la serviciul contabilitate în vederea determinării diferenţelor cantitative şi/sau valorice cu ajutorul sistemelor informatice. În urma calculelor efectuate, serviciul contabilitate completează listele de inventariere cu informaţiile de la lit. l)-o).

Serviciul contabilitate întocmeşte o nouă listă de inventariere numai cu acele active la care s-au constatat diferenţe cantitative, pe care o semnează şi o transmite comisiei de inventariere. Această listă se semnează de către comisia de inventariere şi de către gestionar, după care este retransmisă la serviciul contabilitate.

Varianta II

Serviciul contabilitate transmite listele de inventariere pe care le completează cu informaţiile de la lit. d)-j) din datele informatizate ale entităţii şi pe care le semnează.

Comisia de inventariere stabileşte stocurile faptice prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz; determină diferenţele cantitative şi/sau valorice şi completează formularul cu informaţiile de la lit. k)-o) din datele rezultate în urma inventarierii.

Listele de inventariere astfel completate se semnează de către comisia de inventariere şi de către gestionar.

Varianta III

Comisia de inventariere stabileşte stocurile faptice prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

Comisia de inventariere completează informaţiile de la lit. d)-o) ale formularului cu datele privind bunurile inventariate, imediat după determinarea cantităţilor inventariate, în ordinea în care ele au fost grupate, ţinându-se seama de dimensiunile şi unităţile de măsură cu care figurează în evidenţa de la locurile de depozitare şi în contabilitate.

Evaluarea stocurilor faptice în listele de inventariere se face cu aceleaşi preţuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea stocului faptic valoric al bunurilor inventariate cu soldul scriptic din contabilitate, se procedează la o verificare amănunţită a exactităţilor tuturor evaluărilor, calculelor, totalizărilor şi înregistrărilor din contabilitate şi din evidenţa de la locurile de depozitare. Greşelile identificate cu această ocazie trebuie corectate înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii.

Listele de inventariere astfel completate se semnează de către comisia de inventariere, gestionar şi contabilitate.

Listă de inventariere (pentru gestiuni global-valorice – cod 14-3-12/a)

1. Serveşte ca:
- document pentru inventarierea mărfurilor, ambalajelor şi altor materiale aflate în evidenţa cantitativ-valorică în unităţile cu amănuntul;
- document pentru stabilirea minusurilor şi plusurilor valorice din gestiunile inventariate;
- document justificativ de înregistrare în evidenţa de la locurile de depozitare şi în contabilitate;
- document pentru întocmirea registrului-inventar;
- document pentru stabilirea ajustărilor pentru deprecieri.

2. Se întocmeşte în două exemplare la locurile de depozitare, pe gestiuni şi conturi de materiale, mărfuri şi ambalaje şi se semnează de către membrii comisiei de inventariere, de către gestionar şi contabilul care ţine evidenţa gestiunii. În cazul predării-primirii gestiunii, listele de inventariere se întocmesc în trei exemplare, din care un exemplar pentru gestionarul predător, un exemplar pentru gestionarul care primeşte gestiunea, iar un exemplar pentru contabilitate.

Persoanele juridice pot întocmi lista de inventariere cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare a datelor, cu condiţia ca listele să cuprindă elementele minimale obligatorii.

Pentru bunurile deteriorate total sau parţial, degradate, precum şi pentru cele fără mişcare sau cele care nu mai pot fi valorificate, se întocmesc liste de inventariere separate.

În cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de către toți gestionarii sau de către persoanele care au calitatea de gestionari, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de către persoana (sau persoanele) care predă (predau) gestiunea, cât şi de către gestionarul (gestionarii) care primeşte (primesc) gestiunea.

Pentru bunurile aflate în ambalaje originale intacte, lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare sau mărfurile în vrac etc. a căror inventariere prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, în listele de inventariere se menționează modul în care s-a făcut inventarierea şi datele tehnice care stau la baza calculelor.

În listele de inventariere se înscriu stocurile faptice stabilite de către comisia de inventariere prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

Datele privind bunurile inventariate se înscriu în listele de inventariere imediat după determinarea cantităților inventariate, în ordinea în care ele au fost grupate, ținându-se seama de dimensiunile şi unitățile de măsură cu care figurează în evidența de la locurile de depozitare şi în contabilitate.

Evaluarea stocurilor faptice în listele de inventariere se face cu aceleaşi prețuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea stocului faptic valoric al bunurilor inventariate cu soldul scriptic din contabilitate, se procedează la o verificare amănunțită a exactităților tuturor evaluărilor, calculelor, totalizărilor şi înregistrărilor din contabilitate şi din evidența de la locurile de depozitare. Greşelile identificate cu această ocazie trebuie corectate înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii.

3. Circulă:

- la gestionar (gestionari în cazul predării-primirii gestiunii), pentru semnarea fiecărei file a listei, menționând pe ultima filă a listei că toate cantitățile au fost stabilite în prezența sa/lor, că bunurile respective se află în păstrarea şi răspunderea sa/lor, că nu mai are/au bunuri care nu au fost supuse inventarierii, precum şi faptul că prețurile, cantitățile, calitățile şi unitățile de măsură au fost stabilite în prezența sa/lor şi nu are/au obiecțiuni de făcut;
- la membrii comisiei de inventariere, pentru semnarea fiecărei file a listei, calcularea listelor de inventariere, întocmirea recapitulației listelor de inventariere, stabilirea minusurilor sau a plusurilor valorice, stabilirea perisabilităților, conform dispozițiilor legale, în cadrul procesului-verbal al rezultatelor inventarierii;
- la compartimentul financiar-contabil unde se efectuează confruntarea între raportul de gestiune predat la contabilitate şi valoarea totală a inventarului faptic. Totodată, se iau măsuri pentru corecta determinare a valorii deprecierilor constatate şi înregistrarea în contabilitate a ajustărilor pentru depreciere;
- la conducătorul compartimentului financiar-contabil şi la oficiul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării, deteriorării bunurilor, numele persoanelor vinovate şi cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru avizarea propunerilor făcute de către comisia de inventariere;
- la conducătorul unității, împreună cu procesele-verbale sus-menționate, pentru a decide asupra soluționării propunerilor făcute.

4. Se arhivează:
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la compartimentul de verificări gestionare (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:
- denumirea formularului;
- data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- denumirea unității;
- gestiunea;

- locul de depozitare;
- numărul curent;
- denumirea bunurilor inventariate;
- unitatea de măsură; cantitatea;
- prețul unitar de înregistrare în contabilitate;
- valoarea contabilă;
- valoarea de inventar;
- deprecierea: valoarea, motivul, după caz;
- comisia de inventariere: numele şi prenumele, semnătura;
- gestionar şi gestionar primitor (în cazul predării-primirii gestiunii): numele şi prenumele, semnătura;
- contabilitate: numele şi prenumele, semnătura.

Articolul 9. Situațiile financiare anuale

(1) Documentele oficiale de prezentare a activității economico-financiare a persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) sunt situațiile financiare anuale, întocmite potrivit reglementărilor contabile aplicabile şi care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare şi a altor informații, în condițiile legii, referitoare la activitatea desfăşurată.

(2) Pentru instituțiile publice documentul oficial de prezentare a situației patrimoniului aflat în administrarea statului şi a unităților administrativ-teritoriale şi a execuției bugetului de venituri şi cheltuieli este situația financiară trimestrială şi anuală.

(3) Societățile-mamă, definite astfel în reglementările contabile aplicabile grupurilor de societăți, întocmesc şi prezintă situații financiare anuale consolidate.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 10 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul statuează importanța capitală a situațiilor financiare anuale pentru o societate.

II. Comentariu

2.1. Obligația de a elabora situații financiare, conform Legii societăților nr. 31/1990

Conform art. 181 din Legea societăților nr. 31/1990, Consiliul de administrație, respectiv directoratul, trebuie să prezinte cenzorilor, respectiv auditorilor interni şi auditorilor financiari, cu cel puțin 30 de zile înainte de ziua stabilită pentru şedința adunării generale, situația financiară anuală pentru exercițiul financiar precedent, însoțită de raportul lor şi de documentele

justificative. Situațiile financiare anuale se vor întocmi în condițiile prevăzute de lege. Situațiile financiare anuale ale societăților vor fi verificate sau auditate, potrivit legii.

În baza art. 183 din Legea societăților nr. 31/1990, din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social. Dacă fondul de rezervă, după constituire, s-a micşorat din orice cauză, va fi completat corespunzător. De asemenea, se include în fondul de rezervă, excedentul obținut prin vânzarea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuințat la plata cheltuielilor de emisiune sau destinat amortizărilor. Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară. În toate cazurile, condițiile participării se vor stabili de adunarea generală, pentru fiecare exercițiu financiar.

Raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorului financiar rămâne depus la sediul societății şi la cel al sucursalelor în cele 15 zile care preced întrunirea adunării generale, pentru a fi consultate de acționari. La cerere, consiliul de administrație, respectiv directoratul, eliberează acționarilor copii după aceste documente. Sumele percepute pentru eliberarea de copii nu pot depăşi costurile administrative implicate de furnizarea acestora.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie şi în format electronic sau numai în formă electronică, având ataşată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz. De asemenea, Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice copii ale situațiilor financiare anuale consolidate. În vederea efectuării publicității legale, Ministerul Finanțelor Publice transmite, electronic, la Oficiul Național al Registrului Comerțului copii după următoarele acte, în formă electronică: situațiile financiare anuale şi, după caz, situațiile financiare anuale consolidate, raportul şi, după caz, raportul consolidat al consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum şi indicatorii economico-financiari necesari efectuării publicității legale. Publicitatea legală se realizează prin menționarea în registrul comerțului a depunerii situațiilor financiare anuale, însoțite de raportul consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum şi prin publicarea indicatorilor economico-financiari extraşi din acestea.

2.2. Clasificarea situațiilor financiare anuale

S1002-S1003-S1005 – Situații financiare anuale la 31 decembrie 2012 şi situații financiare anuale simplificate la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile al căror exercițiu financiar coincide cu anul calendaristic, prevăzute la pct. 1.1. şi 1.2. din Anexa nr. 1 la O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situațiilor financiare anuale şi a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Potrivit art. 185 din Legea nr. 31/1990, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie şi în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având ataşată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

S1004 – Raportări contabile anuale la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile prevăzute la pct. 1.1. şi 1.2. din Anexa 2 la O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea situațiilor financiare anuale şi a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, respectiv:

- entităţile care au optat pentru un exerciţiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) şi alin. (31) din legea contabilităţii;

- persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii;

- subunităţile deschise în România de societăţi rezidente în state aparţinând Spaţiului Economic European.

S1010 – Situaţii financiare anuale încheiate la 31.12.2012 de către societăţile de asigurare, de asigurare-reasigurare şi de reasigurare, conform Ordin CSA nr. 7/2013.

S1011 – Situaţii financiare anuale încheiate la 31.12.2012 de către societăţile brokerii de asigurare, conform Ordin CSA nr. 7/2013.

S1014-S1015-S1016-S1017 – Situaţii financiare la 31 decembrie 2012 în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobate prin O.M.E.F. nr. 1969/2007. Situaţiile financiare la 31 decembrie 2012 se depun la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice în format hârtie şi în format electronic sau se transmit în format electronic, având ataşată o semnătură electronică extinsă, în termen de 120 de zile de la încheierea exerciţiului financiar. Formatul electronic constă într-un fişier PDF având ataşat un fişier cu extensia xml şi un fişier cu extensia zip. Fişierul cu extensia zip va conţine raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, procesul-verbal al adunării generale privind aprobarea situaţiilor financiare anuale, declaraţia de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial.

S1018 – Situaţii financiare anuale întocmite de către entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, conform Ordinului CNVM nr. 3/2013 de aprobare a Instrucţiunilor nr. 1/2013 emise de CNVM, publicat împreună cu Instrucţiunile şi anexele în M. Of. nr. 43 din 19 ianuarie 2013. Conform acestor instrucţiuni entităţile aflate sub supravegherea CNVM, pot opta pentru un exerciţiu financiar anual diferit de anul calendaristic. Formatul electronic al situaţiilor financiare anuale pentru anul 2012, generat prin programele de asistenţă, constă într-un fişier PDF având ataşat un fişier xml, care conţin formularele cod 10, cod 20, cod 30 şi cod 40, la care mai trebuie ataşat şi un fişier cu extensia zip. Fişierul cu extensia zip va conţine documentele cerute de lege (de exemplu: note explicative la situaţiile financiare anuale, situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declaraţia scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilităţii nr. 82/1991 actualizată, prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale).

S1019 – Situaţii financiare anuale întocmite de către entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, conform Ordinului CNVM nr. 3/2013 de aprobare a Instrucţiunilor nr. 1/2013 emise de CNVM, publicat împreună cu Instrucţiunile şi anexele în M. Of. nr. 43 din 19 ianuarie 2013. Conform acestor instrucţiuni entităţile aflate sub supravegherea CNVM, pot opta pentru un exerciţiu financiar anual diferit de anul calendaristic. Formatul electronic al situaţiilor financiare anuale pentru anul 2012.

S1020-S1021-S1022 – Raportări contabile anuale întocmite de către unele instituţii de credit autorizate, reglementate şi supravegheate de Banca Naţională a României, şi anume: bănci persoane juridice romane – declaraţia S1020, sucursale de instituţii de credit străine – declaraţia S1021 şi organizaţii cooperatiste de credit – declaraţia S1022. Formatul

electronic al raportărilor contabile anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fişier PDF având ataşat un fişier xml, care conțin formularele cod 10, cod 20, cod 30, cod 40, cod 51, cod 52, cod 53, cod 54, cod 55, cod 56, cod 57, cod 61, cod 62, cod 63, cod 64 şi cod 65, la care trebuie ataşat şi un fişier cu extensia zip. Fişierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (de exemplu: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu şi situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările şi completările la zi, prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1023-S1026-S1044 – Situații financiare anuale întocmite de către unele instituții de credit autorizate, reglementate şi supravegheate de Banca Națională a României, şi anume: instituții financiare nebancare (IFN-uri) – declarația S1023, sucursale de IFN-uri – declarația S1044 şi Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar (FGDB) – declarația S1026. Formatul electronic al situațiilor financiare anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fişier PDF având ataşat un fişier xml, care conțin formularele cod 10, cod 20, cod 30 şi cod 40, la care trebuie ataşat şi un fişier cu extensia zip. Fişierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (ex.: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu şi situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr.. 82/1991 cu modificările şi completările la zi, prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1024 – Situații financiare anuale întocmite de către entitățile autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, conform Normei nr. 1/2013, publicată în M. Of. nr. 118 din 01 martie 2013. Formatul electronic al situațiilor financiare anuale la 31 decembrie 2011, generat prin programele de asistență, constă într-un fişier PDF având ataşat un fişier xml, care conțin formularele cod 10, cod 20, cod 30 şi cod 40, la care trebuie ataşat şi un fişier cu extensia zip. Fişierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (ex.: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu şi situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare, prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1030 – La art. 185 alin. (1)-(3) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, modificată şi completată prin O.U.G. nr. 90/2010, se prevăd următoarele: „(1) În condițiile prevăzute de Legea nr. 82/1991, republicată, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie şi în format electronic sau numai în formă electronică, având ataşată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz. (2) Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice copii ale situațiilor financiare anuale consolidate, prevederile alin. (1) urmând a fi aplicate în mod corespunzător". Totodată, potrivit art. 29 alin. (2), art. 33 alin. (2) şi art. 36 alin. (5) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, o societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât şi situații financiare anuale consolidate, în condițiile prevăzute de

reglementările contabile aplicabile. Situațiile financiare anuale consolidate constituie un tot unitar și se întocmesc în termen de 8 luni de la încheierea exercițiului financiar al societății-mamă. Acestea cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat, precum și celelalte componente, respectiv informații referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, și note explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Conform art. 185 alin. (2) și alin. (3) din Legea societăților nr. 31/1990, modificată și completată prin O.U.G. nr. 90/2010 și art. 31 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale consolidate depuse la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice sunt însoțite de raportul consolidat al administratorilor, raportul de audit și de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute de legea contabilității. Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat ca în termen de 15 zile de la data aprobării acestora să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale consolidate, potrivit prevederilor legale în vigoare. Conform reglementărilor contabile aplicabile, entitățile care au obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate pot întocmi aceste situații fie potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, fie în baza Standardelor Internationale de Raportare Financiară (IFRS), după caz.

S1039 – Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau lichidare. Potrivit art. 36 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste situații se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Potrivit art. 268 alin. (1) și (2) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după terminarea lichidării, lichidatorii întocmesc situația financiară finală, arătând partea ce se cuvine fiecărei acțiuni din repartizarea activului societății, însoțită de raportul cenzorilor sau, după caz, raportul auditorilor financiari. Situația financiară, semnată de lichidatori, se va depune, pentru a fi menționată, la oficiul registrului comerțului și se va publica în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a.

S1040 – Raportări contabile anuale la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute la pct. 1.1. din Anexa 3 la O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Entitățile depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice raportările contabile anuale la 31 decembrie 2012, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă. Formatul electronic al raportărilor contabile anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml (care conține formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40).

S1041 – Situații financiare anuale individuale la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute la pct. 1.3. din Anexa nr. 1 din O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Entitățile depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale la 31 decembrie 2012, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă.

S1042 – Situații financiare anuale pentru entitățile prevăzute la art. 6 din O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, **care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic**, potrivit art. 27 alin. (3) și alin. (31) din Legea contabilității.. Potrivit art. 185 din Legea nr. 31/1990, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

S1043 – Situația financiară anuală întocmită de Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private (FGDSPP), conform Normei nr. 1/2013 a CSSPP (Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private), publicată în M. Of. nr. 118 din 01 martie 2013. Formatul electronic al situației financiare anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml, care conține formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40, la care trebuie atașat și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (ex.: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

2.3. Misiunea de examinare limitată a situațiilor financiare

Misiunea de examinare a situațiilor financiare permite contabilului să concluzioneze pe baza procedurilor, fără a utiliza toate diligențele, că nu a fost relevat niciun fapt de importanță semnificativă care să-l facă să aprecieze că situațiile financiare nu au fost stabilite, în toate aspectele lor semnificative, conform aspectelor de referință contabilă identificate (asigurarea negativă).

Principii fundamentale care guvernează responsabilitatea profesională a contabilului sunt următoarele: independența; integritatea; obiectivitatea; competența profesională, atenție și măsuri; secret profesional; comportare deontologică; și respectarea normelor tehnice și profesionale.

Profesionistul contabil trebuie să planifice și să execute examinarea limitată, făcând dovadă de spirit critic și fiind conștient că pot exista anumite circumstanțe care să conducă la anomalii semnificative în situațiile financiare.

În scopul exprimării unei asigurări negative în raportul de examinare limitată, profesionistul contabil trebuie să reunească elementele probante suficiente și adecvate, în mod esențial pe baza cererilor de informații sau de explicații și pe bază de proceduri analitice în scopul prezentării unor concluzii fondate.

Expresia „întinderea unei examinări limitate" desemnează procedurile necesare în circumstanțele date pentru a atinge obiectivul unei examinări limitate. Profesionistul contabil trebuie să determine procedurile care trebuie utilizate în cazul unei examinări limitate a situațiilor financiare, având în vedere cerințele legale.

O misiune limitată furnizează la un nivel de asigurare moderată că informațiile examinate nu comportă o anomalie semnificativă și se traduce printr-o asigurare negativă.

2.4. Procedurile practice utilizate în examinarea situațiilor financiare

Procedurile examinării limitate a situațiilor financiare cuprind în general etapele următoare:

- luare la cunoștință despre activitățile entității și despre sectorul în care ea operează;

- revizuire a principiilor şi practicilor contabile utilizate de entitate;
- analiză a procedurilor aplicate de către entitate pentru contabilizarea, clasificarea şi pregătirea documentelor de sinteză, inventarierea informaţiilor care vor trebui să figureze în notele anexe ale situaţiilor financiare şi la pregătirea situaţiilor financiare;
- analizarea tuturor aserţiunilor semnificative pe care se bazează situaţiile financiare;
- stabilirea procedurilor analitice necesare pentru a identifica variaţiile şi elementele individuale care par neobişnuite, mai ales: compararea situaţiilor financiare cu cele din anii precedenţi; compararea situaţiilor financiare cu rezultatele şi cu situaţia financiară previzibilă; studierea diferenţei dintre cifrele care rezultă din situaţiile financiare pentru anumite rubrici şi cele la care se aşteptau ţinând cont de proiectările bazate pe experienţa entităţii sau pe practicile sectorului;
- cereri de informaţii privind decizii luate cu ocazia adunării acţionarilor, reuniuni ale consiliului de administraţie sau ale comitetului de audit sau ale altor reuniuni care pot avea o incidenţă asupra situaţiilor financiare;
- citirea situaţiilor financiare pentru a determina, pe baza informaţiilor despre care profesionistul contabil are cunoştinţă, dacă acestea par a fi fost stabilite conform sistemului contabil identificat;
- dacă este necesar, obţinerea raportului altor auditori care au efectuat auditul sau examinarea limitată a situaţiilor financiare a subgrupurilor entităţii;
- cererea de informaţii de la persoanele care au responsabilităţi contabile şi financiare, de exemplu pentru: înregistrarea exhaustivă a operaţiilor; pregătirea situaţiilor financiare conform sistemului contabil identificat; schimbările intervenite în activităţile entităţii, principiile şi practicile contabile; elementele care au suscitat întrebări cu ocazia aplicării procedurilor; obţinerea unei scrisori de confirmare din partea conducerii, dacă este necesar.

Exemple de proceduri care pot fi utilizate cu ocazia unei misiuni de examinare limitată a situaţiilor financiare

1. Cererile de informaţii şi de explicaţii, cât şi procedurile analitice realizate cu ocazia unei examinări limitate a situaţiilor financiare sunt lăsate la aprecierea profesionistului contabil, în funcţie de necesităţi.

Generalităţi

2. Informare despre termenii şi aria misiunii cu clientul şi colaboratorii săi.

3. Redactare a unei scrisori de misiune, specificând termenii şi întinderea misiunii.

4. Cunoaşterea activităţilor entităţii şi despre sistemul contabil, cât şi despre pregătirea situaţiilor financiare.

5. De interesat dacă toate operaţiile sunt înregistrate:

a) integral;

b) în timpul dorit; şi

c) după obţinerea autorizărilor necesare.

6. De procurat balanţa generală a conturilor şi de determinat dacă ea este în acord cu soldurile Cărţii mari şi situaţiile financiare.

7. De revăzut rezultatul lucrărilor de audit şi de examinare limitată precedente, inclusiv ajustările care fuseseră cerute.

8. De informat dacă s-au produs schimbări semnificative în entitate în raport cu anul precedent (schimbare în deţinerea sau în structura de capital).

9. De informat despre politicile de închidere a conturilor şi de determinat dacă:

a) ele sunt conforme cu normele naţionale sau internaţionale;

b) ele au fost corect aplicate; şi

c) ele au fost aplicate în mod permanent sau, în caz contrar, dacă informaţiile adecvate au fost date în note anexe la situaţiile financiare despre modificările aduse politicilor despre închiderea conturilor.

10. De consultat procesele-verbale ale adunărilor acţionarilor, ale consiliilor de administraţie şi ale altor comitete de aceeaşi natură pentru a identifica problemele care necesită să fie luate în calcul în examinarea limitată.

11. De căutat a se afla dacă măsurile stabilite de adunările acţionarilor, ale consiliilor de administraţie sau ale altor comitete de aceeaşi natură, având o incidenţă asupra situaţiilor financiare, au fost luate în considerare în mod corect în cadrul acestor situaţii.

12. De informat despre existenţa operaţiilor între părţile legate, despre contabilizarea lor şi despre informaţia despre părţile legate date în notele anexe ale situaţiilor financiare.

13. De informat despre existenţa unor eventualităţi şi a unor angajamente.

14. De informat despre planurile care vizează cedarea unor active importante sau abandonarea unor segmente de piaţă.

15. De obţinut situaţii financiare şi de discutat cu conducerea.

16. De evaluat fundamentarea informaţiilor date în notele anexe la situaţiile financiare, la clasificarea lor şi la prezentarea lor.

17. De comparat rezultatele care reies din situaţiile financiare ale exerciţiului în curs cu cele care figurează în situaţiile financiare ale exerciţiilor precedente şi, dacă este cazul, cu bugetele şi previziunile.

18. De obţinut explicaţii de la conducere despre orice variaţie sau incoerenţă neobişnuită care reiese din această comparaţie.

19. De evaluat incidenţa ajustărilor provenind din erori necorectate, fie luate în mod izolat, fie cumulate. De informat conducerea despre aceste ajustări şi de determinat eventuala lor incidenţă asupra raportului de examinare limitată.

20. De obţinut, eventual, o scrisoare de confirmare din partea conducerii.

Trezorerie

21. De procurat extrasele bancare. De întrebat personalul clientului despre orice element din extras, vechi sau neobişnuit.

22. De informat despre transferurile interbancare în timpul perioadei anterioare şi posterioare datei de închidere.

23. De determinat dacă conturile de trezorerie constituie obiectul unor restricţii speciale.

24. De informat despre principiile contabile utilizate pentru înregistrarea vânzărilor şi de determinat dacă vânzările fac obiectul unor remize sau ristorno.

25. De procurat balanţa clienţi şi de verificat dacă totalul corespunde cu soldul contului în balanţa generală.

26. De cerut şi de analizat explicaţiile despre variaţiile importante ale soldului contului client cu cel al exerciţiilor precedente sau despre nivelul aşteptat.

27. De procurat o balanţă a creanţelor de anterioritate pe solduri. De informat despre cauza soldurilor ridicate, despre soldurile creditoare sau orice sold neobişnuit şi de discutat despre acoperirea creanţelor.

28. De discutat cu conducerea despre clasificarea în situaţiile financiare a creanţelor, inclusiv a creanţelor pe termen lung, despre soldurile creditoare nete şi despre sumele totale datorate de acţionari, administratori sau alte părţi legate.

29. De informat despre metoda de identificare a conturilor care depăşesc scadenţa de plată şi de evaluare a provizioanelor pentru creanţele incerte; de examinat dacă aceasta este adecvată şi corect aplicată.

30. De informat dacă au fost garantate, cedate sau scontate creanţe.

31. De informat despre procedurile aplicate pentru a se asigura o bună cezură între exerciţii pentru vânzări şi returul vânzărilor.

32. De cercetat dacă există conturi de mărfuri expediate şi nefacturate sau în consignaţie şi, dacă acesta este cazul, dacă au fost efectuate ajustări pentru a regulariza aceste tranzacţii şi de inclus mărfurile corespunzătoare în stocuri.

33. De cercetat dacă au fost acordate credite importante referitoare la venituri înregistrate după data bilanţului şi dacă aceste sume au fost provizionate.

Stocuri

34. De procurat liste de inventar şi de determinat dacă:

a) totalul corespunde cu soldul balanţei generale; şi

b) listele de inventar sunt bazate pe inventarierea fizică a stocurilor.

35. De informat despre metoda de inventariere fizică a stocurilor.

36. În cazurile în care nu a fost efectuată nicio inventariere fizică a stocurilor la data bilanţului, de determinat dacă:

a) este utilizat un sistem de inventar permanent şi dacă periodic au fost efectuate comparaţii la cantităţile fizice efective din stoc; şi

b) dacă este utilizat un sistem integrat al costului de revenire şi dacă el a furnizat în trecut informaţii fiabile.

37. De discutat despre ajustările efectuate la ieşirea ultimului inventar fizic al stocurilor.

38. De informat despre procedurile aplicate pentru a controla cezura exerciţiilor şi despre mişcarea stocurilor.

39. De informat despre metodele de evaluare despre fiecare categorie de stocuri şi în special de eliminare a profiturilor între societăţi. De informat dacă stocurile sunt evaluate la costul cel mai scăzut sau despre valoarea lor netă de realizare.

40. De discutat despre permanenţa metodelor în evaluarea stocurilor, ţinând cont de toate componentele, cum ar fi costurile materiilor, ale mâinii de lucru şi cheltuielile generale.

41. De comparat totalurile principalelor categorii de stocuri cu cele ale exerciţiilor precedente şi cu cele aşteptate pentru exerciţiul în curs. De discutat despre variaţiile de stocuri şi diferenţele importante.

42. De comparat rotaţia stocurilor cu cea a exerciţiilor precedente.

43. De informat despre metoda utilizată pentru identificarea stocurilor cu rotaţie lentă şi uzate moral şi de determinat dacă aceste stocuri au fost contabilizate la valoarea lor netă de realizare.

44. De cercetat dacă anumite stocuri au fost trecute în depozit de către entitate şi dacă acesta este cazul dacă aceste mărfuri au fost excluse din inventar.

45. De cercetat dacă aceste stocuri sunt garantate, depuse în depozit în alte situri sau puse în depozit la terţi şi de determinat dacă aceste tranzacţii au fost corect înregistrate.

Portofoliu titluri (inclusiv societăţile legate şi titlurile negociabile)

46. De obţinut lista portofoliului – titluri la data bilanţului şi de determinat dacă ea corespunde cu soldul contului în balanţa generală.

47. De informat despre metoda de evaluare a titlurilor aplicată portofoliilor – titlu la închiderea conturilor:

48. De întrebat conducerea despre valoarea contabilă a titlurilor de portofoliu. De revăzut problemele eventuale ale valorii de realizare.

49. De determinat dacă câştigurile, pierderile şi veniturile din plasamente sunt corect înregistrate.

50. De informat despre clasificarea titlurilor de participaţie şi despre titlurile de plasament.

Imobilizări şi participări

51. De procurat lista imobilizărilor, indicând valoarea brută şi totalul cumulat al amortizărilor, şi de determinat dacă ea corespunde cu soldul conturilor din balanţa generală.

52. De informat despre politica de amortizări aplicată pentru calculul cheltuielii anuale cu amortizarea şi despre cea referitoare la clasificarea cheltuielilor între imobilizări şi cheltuieli de întreținere. De determinat dacă imobilizările au suportat o pierdere de valoare semnificativă şi durabilă.

53. De discutat cu conducerea despre achizițiile şi retragerile efectuate în conturile de imobilizări şi despre înregistrările câştigurilor şi pierderilor cu ocazia cesiunilor sau a trecerii pe rebuturi.

54. De discutat despre permanența metodelor şi a ratelor de amortizare aplicate şi de comparat cheltuiala cu amortizările cu cea din anii precedenți.

55. De cercetat dacă anumite imobilizări au fost ipotecate.

56. De determinat dacă contractele de închiriere au fost corect luate în cont în situațiile financiare, conform normelor contabile sau directivelor actuale.

Cheltuieli plătite în avans, active necorporale şi alte active

57. De obținut analize care să identifice natura acestor conturi şi de discutat cu conducerea despre acoperirea lor.

58. De informat despre baza aplicată pentru înregistrarea acestor elemente şi despre metodele de amortizare utilizate.

59. De comparat soldurile conturilor corespunzând cu cele ale exercițiilor precedente şi de discutat despre diferențele semnificative constatate cu conducerea.

60. De întrebat direcția despre clasificarea conturilor cu termen lung şi scurt.

Împrumuturi

61. De obținut de la conducere situația împrumuturilor şi de determinat dacă totalul corespunde cu soldul contului din balanța generală.

62. De informat dacă există împrumuturi pentru care entitatea nu respectă termenii contractului de împrumut şi, dacă acesta este cazul, de informat despre măsurile luate de către conducere şi de determinat dacă situațiile financiare au constituit obiectul ajustărilor necesare.

63. De determinat dacă totalul cheltuielii cu dobânda este rezonabil cu privire la totalul împrumuturilor.

64. De informat despre garanțiile date.

65. De revăzut clasificarea scadențelor pe termen scurt şi lung pentru împrumuturi.

Datorii furnizori

66. De informat despre principiile contabile utilizate în înregistrarea cumpărărilor şi de determinat dacă ele au constituit obiectul unor remize sau ristorno.

67. De analizat variațiile importante ale soldului contului furnizori cu cel al exercițiilor precedente sau al nivelului aşteptat şi de obținut explicațiile despre aceste variații.

68. De obținut balanța furnizori şi de determinat dacă totalul corespunde cu soldul contului din balanța generală.

69. De informat pentru a şti dacă soldurile sunt comparate cu extrasele de cont ale furnizorilor şi de comparat cu soldurile perioadei precedente.

70. De cercetat despre existența datoriilor neînregistrate.

71. De determinat dacă datoriile față de acționari, administratori şi alte părți legate sunt prezentate separat.

Cheltuieli de plată şi datorii eventuale

72. De procurat lista cumpărărilor de plată şi de determinat dacă totalul corespunde cu soldul contului din balanța generală.

73. De comparat soldurile principalelor conturi cu cele similare din exercițiile precedente.

74. De informat despre autorizările referitoare la înregistrarea acestor cheltuieli de plată, despre termenele de plată, respectarea lor, garanțiile date şi clasificarea lor.

75. De informat despre metoda de calcul a cheltuielilor de plată.

76. De informat despre natura totalurilor indicate ca eventualităţi sau ca angajamente în afara bilanţului.

77. De informat despre existenţa datoriilor reale sau eventuale neînregistrate. Dacă acesta este cazul, de determinat cu direcţia dacă este necesar ca ele să fie provizionate în conturi sau dacă o informaţie este necesară în notele anexe la situaţiile financiare.

Impozit pe beneficii şi alte taxe

78. De cercetat pe lângă conducere dacă anumite evenimente, în special litigii cu administraţia fiscală, sunt susceptibile a avea o incidenţă semnificativă asupra impozitelor datorate de entitate.

79. De comparat provizioanele pentru impozit în raport cu rezultatele entităţii pentru exerciţiul în curs.

80. De discutat cu conducerea despre fundamentarea cheltuielii fiscale reale şi a celei amânate şi despre pasivul de impozit provizionat în comparaţie cu exerciţiile precedente.

Evenimente posterioare închiderii

81. De obţinut de la conducere ultimele situaţii financiare interimare şi de comparat cu situaţiile financiare examinate sau cu cele ale perioadelor comparabile din exerciţiul precedent.

82. De cercetat evenimentele survenite după data închiderii, susceptibile a avea o incidenţă semnificativă asupra situaţiilor examinate, şi de determinat în special dacă:

a) angajamente importante au fost luate sau dacă incertitudini semnificative s-au produs după data închiderii;

b) schimbări semnificative s-au produs în structura capitalului social, a datoriilor pe termen lung sau a fondului de rulment până la data de terminare a lucrărilor; şi

c) ajustări neobişnuite au fost efectuate în timpul perioadei cuprinse între data închiderii şi data de terminare a lucrărilor.

De determinat dacă este necesar de procedat la ajustări sau la menţiuni speciale în notele anexe la situaţiile financiare.

83. De consultat procesele-verbale ale adunărilor acţionarilor, consiliilor de administraţie şi ale altor comitete, după data închiderii.

Contencios

84. De cerut direcţiei dacă entitatea constituie obiectul unor proceduri juridice (potenţiale, prevăzute sau în curs). De evaluat incidenţa lor asupra situaţiilor financiare.

Capitaluri proprii

85. De obţinut şi de analizat lista operaţiunilor care afectează capitalurile proprii, privind în special noile emisiuni, răscumpărările de acţiuni şi dividendele.

86. De cercetat restricţiile care ating distribuirea beneficiilor nedistribuite sau a altor conturi de capitaluri proprii.

Operaţii

87. De comparat rezultatele perioadei cu cele ale perioadelor precedente şi cele prevăzute pentru perioada în curs. De discutat cu direcţia despre diferenţele semnificative.

88. De determinat dacă vânzările şi cheltuielile importante au fost contabilizate în perioadele corecte.

89. De analizat elementele rezultatelor extraordinare sau neobişnuite.

90. De analizat şi de discutat cu direcţia despre relaţia dintre elementele de aceeaşi natură în veniturile din exploatare şi de evaluat fundamentarea acestei relaţii în raport cu perioadele precedente şi cu alte informaţii disponibile.

III. Practici contabile

3.1. Exemplu de raport de examinare limitată fără rezerve

Raport de examinare limitată

În atenția......

Am procedat la examinarea limitată a situațiilor financiare ale societății ABC la 31 decembrie 19XX. Aceste situații financiare rezultă prin responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în emiterea unui raport despre aceste situații financiare, pe baza unei examinări limitate.

Am efectuat examinarea limitată conform actelor normative aplicabile. Astfel, se cere ca examinarea limitată să fie planificată şi realizată în scopul obținerii unei asigurări moderate că situațiile financiare nu conțin anomalii semnificative. O examinare limitată cuprinde în mod esențial întrevederi cu personalul societății şi proceduri analitice aplicate datelor financiare; ea furnizează deci un nivel de asigurare mai puțin ridicat decât un audit. Noi nu am efectuat un audit şi în consecință nu ne exprimăm o opinie de audit.

Pe baza examinării noastre limitate, nu am relevat fapte care să conducă la opinia că situațiile financiare anexate nu dau o imagine fidelă (sau „nu prezintă sincer, în toate aspectele lor semnificative") (...), conform actelor normative aplicabile.

Data

3.2. Exemple de rapoarte de examinare limitată, altele decât fără rezerve

3.2.1. Exprimarea unei rezerve rezultând din nerespectarea actelor normative aplicabile

Raport de examinare limitată

În atenția ......

Am procedat la examinarea bilanțului limitat al societății ABC la 31 decembrie XXXX, cât şi a contului de rezultate şi a situației mişcărilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la această dată. Această situație financiară ține de responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în emiterea unui raport despre aceste situații financiare, pe baza examinării noastre limitate.

Am efectuat examinarea limitată conform legislației aplicabile. Un examen limitat cuprinde în mod esențial întrevederi cu personalul societății şi proceduri analitice aplicate situațiilor financiare; ea furnizează deci un nivel de asigurare mai puțin ridicat decât un audit. Nu am efectuat un audit şi în consecință nu ne exprimăm opinia de audit.

Conducerea ne-a informat că stocurile au fost evaluate la costul lor de cumpărare care depăşeşte valoarea lor netă de realizare. Valorizarea făcută de conducere şi pe care am verificat-o arată că dacă stocurile ar fi fost evaluate după metoda celui mai mic cost de cumpărare sau a valorii nete de realizare cum impun Normele contabile internaționale, valoarea lor ar fi inferioară cu XXX şi rezultatul net şi capitalurile proprii ar fi diminuate cu YYY.

Pe baza examinării noastre limitate, cu rezerva efectului de supraevaluare a stocurilor descrisă la paragraful precedent, nu am relevat fapte care să ne conducă la opinia că situațiile financiare nu dau o imagine fidelă (sau „nu prezintă sincer, în toate aspectele lor semnificative") (...), conform legislației aplicabile.

Data

Adresa

3.2.2. Exprimarea unei concluzii defavorabile rezultând din nerespectarea actelor normative aplicabile

Raport de examinare limitată

În atenția ......

Am procedat la examinarea limitată a bilanțului societății ABC la 31 decembrie XX, cât şi a contului de rezultate şi a situației mişcărilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la această dată. Situațiile sale financiare cad în responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în a emite un raport despre aceste situații financiare, pe baza examinării noastre limitate.

Am efectuat examinarea noastră limitată conform conform legislației aplicabile. Astfel, se cere ca examinarea limitată să fie planificată şi realizată în scopul obținerii unei asigurări moderate că situațiile financiare nu cuprind anomalii semnificative. O examinare limitată cuprinde în mod esențial întrevederi cu personalul societății şi proceduri analitice aplicate datelor financiare; ea furnizează deci un nivel de asigurare mai puțin ridicată decât un audit. Nu am efectuat un audit şi în consecință nu exprimăm o opinie de audit.

Aşa cum subliniază nota X, aceste situații financiare nu integrează situațiile financiare ale filialelor pentru care titlurile rămân contabilizate la valoarea lor de achiziție atunci când Normele internaționale de contabilitate impun prezentarea conturilor consolidate.

Pe baza examinării noastre limitate, datorită nerespectării principiilor contabile menționate la paragraful precedent şi de incidența neconsolidării conturilor filialelor pentru diversele posturi ale situațiilor financiare, situațiile financiare anexate nu dau o imagine fidelă (sau „nu prezintă sincer în toate aspectele lor semnificative") (...) conform legislației aplicabile.

Data

Articolul 10. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității

(1) Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

(2) Contabilitatea se organizează şi se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

(3) Contabilitatea poate fi organizată şi condusă pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România.

(3[1]) În cazul persoanelor prevăzute la art. 5 alin. (1[1]), contabilitatea poate fi organizată şi condusă potrivit prevederilor alin. (2) şi (3) sau pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, situație în care răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane fizice.

(4) Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-şef sau altei persoane împuternicite să

îndeplinească această funcţie, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, răspunderea pentru conducerea contabilităţii revine acestora, potrivit legii şi prevederilor contractuale.

(4^1) În cazul persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (5), răspunderea pentru organizarea contabilităţii revine acestora. Conducerea contabilităţii se poate efectua de către aceste persoane, situaţie în care răspunderea pentru conducerea contabilităţii revine acestora. În cazul în care contabilitatea este condusă potrivit prevederilor art. 10 alin. (2) şi (3) sau pe bază de contracte/convenţii civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, răspunderea pentru conducerea contabilităţii revine acestor persoane, potrivit legii şi prevederilor contractuale.

(5) Instituţiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcţie publică, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilităţii şi întocmirea situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile publice de bunuri şi servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinaţie.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 11 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (3^1) a fost introdus prin pct. 12 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (4^1) a fost introdus prin pct. 13 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (5) a fost modificat prin pct. 11 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:
- Codul civil;
- Codul penal;
- O.G. nr. 2/2001;
- Hotărârea CECCAR nr. 80/2007 privind aprobarea Codului etic naţional al profesioniştilor contabili.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte persoanele care îşi asumă răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii şi persoanele care îşi asumă răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile. Cu alte cuvinte, aceste persoane sunt obligate să dea socoteală de faptele lor.

- profesionist contabil – orice persoană independentă care exercită profesia cu titlu liberal (practician individual, asociaţie sau societate de profesionişti contabili), sau salariat în industrie, comerţ, sector public ori educaţie, care este membru al unui institut membru al IFAC.
- profesionist contabil în funcţie – liber-profesionist contabil care efectuează o misiune pentru exerciţiul în curs, sau îndeplineşte în mod continuu servicii contabile, fiscale, de consiliere sau similare unui client.
- profesionist contabil liberal (liber-profesionist) – societate de profesionişti contabili care exercită în mod liber profesia; orice persoană – asociat, salariat sau colaborator al unui cabinet care prestează servicii profesionale unui client.
- profesionist contabil salariat – profesionist contabil salariat în industrie, comerţ, sector public sau educaţie.

- profesionist – liber-profesionist contabil la care profesionistul în funcție se adresează pentru o misiune de audit, contabilă, fiscală, de consiliere etc. sau care este consultant pentru a răspunde la solicitările clientului.
- misiune de exprimare a unei opinii – misiune care implică exprimarea unei opinii din partea unui liber-profesionist contabil asupra informațiilor financiare.
- obiectivitate – asociere de imparțialitate, cinste intelectuală și de dezinteres față de orice conflicte de interes.
- promovare – comunicare către public a unor fapte referitoare la un profesionist contabil care nu are ca obiectiv deliberat asigurarea promovării acestuia din urmă.
- publicitate – comunicare de către liber-profesioniștii contabili către public de informații referitoare la serviciile sau competențele lor, în vederea obținerii unei misiuni.
- servicii profesionale – orice serviciu care necesită competențe contabile sau similare îndeplinite de către un profesionist contabil, cuprinzând misiuni contabile, de audit, consilier fiscal, consilier de gestiune financiară.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind organizarea și conducerea contabilității

Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

Contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR.

Pentru persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și care optează pentru un sistem simplificat de contabilitate, contabilitatea poate fi organizată și condusă:

- în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, fie
- pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, fie
- pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, situație în care răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane fizice.

Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcție publică, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale, cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri și servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație.

2.2. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective. Aceste persoane sunt obligate:

- să organizeze şi să asigure ținerea contabilității în mod continuu din momentul înregistrării până la lichidarea entității;
- să asigure elaborarea şi respectarea politicii de contabilitate în conformitate cu cerințele legii;
- să asigure elaborarea şi aprobarea: planului de conturi contabile de lucru al entității; procedeelor interne privind contabilitatea de gestiune; formularelor documentelor primare şi registrelor contabile, în cazul lipsei formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile entității; regulilor circulației documentelor şi tehnologiei de prelucrare a informației contabile;
- să asigure întocmirea şi prezentarea oportună, completă şi corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor aplicabile, precum şi integritatea şi păstrarea acestora conform cerințelor legale;
- să organizeze sistemul de control intern, inclusiv efectuarea inventarierii;
- să asigure documentarea faptelor economice ale entității şi reflectarea acestora în contabilitate;
- să asigure întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare anuale;
- să asigure întocmirea şi prezentarea raportărilor periodice.

Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-şef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii şi prevederilor contractuale.

În cazul persoanelor care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro şi totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro şi care au optat pentru un sistem simplificat de contabilitate, răspunderea pentru organizarea contabilității cade în sarcina:

- directorului economic, contabilului-şef sau altei persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, pe bază de contracte de muncă şi a fişei de post, fie
- persoanei fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, fie
- persoanei fizice care au studii economice superioare, pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil.

2.3. Controlul intern al entității

În înțelesul pct. 309 din O.M.F.P. nr. 3055/2009, controlul intern al entității vizează asigurarea conformității cu legislația în vigoare, aplicării deciziilor luate de conducerea entității, bunei funcționări a activității interne a entității, fiabilității informațiilor financiare; eficacității operațiunilor entității; utilizării eficiente a resurselor; prevenirii şi controlul riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc. Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv: pe de o parte, urmărirea înscrierii activității entității şi a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele şi regulile interne ale entității; pe de altă parte, verificarea dacă informațiile contabile, financiare şi de gestiune comunicate reflectă corect activitatea şi situația entității.

În contextul situațiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil şi financiar se referă la societățile cuprinse în consolidare. Controlul intern se aplică pe tot parcursul operațiunilor desfăşurate de entitate, astfel: a) anterior realizării operațiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operațiunilor, controlul bugetar;

b) în timpul operaţiunilor, de exemplu, sub aspectul determinării procentului de realizare fizică a producţiei în curs de execuţie sau a procentului de rebuturi înregistrate; c) după finalizarea operaţiunilor, caz în care verificarea este destinată, de exemplu, să analizeze rentabilitatea operaţiunilor şi să constate existenţa conformităţii sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

Controlul intern cuprinde componente strâns legate, respectiv: o definire clară a responsabilităţilor, resurse şi proceduri adecvate, modalităţi şi sisteme de informare, instrumente şi practici corespunzătoare; difuzarea internă de informaţii pertinente, fiabile, a căror cunoaştere permite fiecăruia să-şi exercite responsabilităţile; un sistem care urmăreşte, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce priveşte obiectivele entităţii şi, pe de altă parte, asigurarea existenţei de proceduri de gestionare a acestor riscuri; activităţi corespunzătoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entităţii; o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum şi o examinare a funcţionării sale. Scopul controlului intern este să asigure coerenţa obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reuşită şi să comunice conducătorilor entităţii, în timp real, informaţiile referitoare la performanţe şi perspective. Indiferent de natura sau mărimea entităţii, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici.

Politica de resurse umane a entităţii trebuie să urmărească aspecte precum recrutarea de personal calificat, gestionarea carierelor, formarea continuă, evaluări individuale, consilierea salariaţilor, promovări şi acţiuni corectoare.

Activităţile de control fac parte integrantă din procesul de gestiune prin care entitatea urmăreşte atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizează aplicarea normelor şi procedurilor de control intern, la toate nivelele ierarhice şi funcţionale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanţelor operaţionale, securizarea activelor, separarea funcţiilor.

Evaluarea controlului intern pleacă de la aspecte precum: existenţa de ghiduri şi manuale de proceduri; garantarea evoluţiei sistemului de control intern; asigurarea posibilităţii accesului la sistem pentru controlul extern; asigurarea posibilităţii confruntării descrierii teoretice cu realitatea.

În cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleacă de la aspecte precum: existenţa unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operaţionale; implicarea conducerii şi sensibilizarea sa faţă de riscurile crescute sau generate de informatică; alocarea de resurse care demonstrează capacitatea sistemului informatic de a-şi atinge obiectivele; recrutarea de personal cu un nivel de competenţă adaptat tehnologiilor utilizate şi existenţa unui plan de formare continuă care trebuie să permită o actualizare a cunoştinţelor. Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se referă la evaluarea unor aspecte precum: nivelul de dependenţă a entităţii de sistemul său informatic, cu influenţă asupra continuităţii exploatării, atunci când dependenţa este prea mare; nivelul de confidenţialitate a informaţiilor vehiculate de sistem; obligaţia de respectare a dispoziţiilor în vigoare referitoare la fiscalitate, protecţia persoanelor, proprietatea intelectuală sau reglementări specifice anumitor sectoare de activitate.

2.4. Controlul intern contabil şi financiar al entităţii

Controlul intern contabil şi financiar al entităţii se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile şi a unei urmăriri financiare a activităţilor sale, pentru a răspunde obiectivelor definite. Controlul intern contabil şi financiar este un element major al controlului intern. El vizează ansamblul proceselor de obţinere şi comunicare a informaţiei contabile şi financiare şi

contribuie la realizarea unei informaţii fiabile şi conforme exigenţelor legale. Ca şi controlul intern în general, el se sprijină pe un sistem cuprinzând în special elaborarea şi aplicarea politicilor şi procedurilor în domeniu, inclusiv a sistemului de supraveghere şi control.

Controlul intern contabil şi financiar vizează asigurarea: conformităţii informaţiilor contabile şi financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora; aplicării instrucţiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informaţii; protejării activelor; prevenirii şi detectării fraudelor şi neregulilor contabile şi financiare; fiabilităţii informaţiilor difuzate şi utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informaţii contabile şi financiare publicate; fiabilităţii situaţiilor financiare anuale publicate şi a altor informaţii comunicate pieţei.

În domeniul organizării generale, trebuie să existe: o documentare referitoare la principiile de contabilizare şi control al operaţiunilor; circuite de informaţii vizând exhaustivitatea operaţiunilor, o centralizare rapidă şi o armonizare a datelor contabile, precum şi controale asupra aplicării acestor circuite; un calendar al elaborării de informaţii contabile şi financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situaţiile financiare ale societăţii-mamă. Sunt necesare, de asemenea: identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informaţiilor contabile şi financiare publicate sau care participă la elaborarea situaţiilor financiare; accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informaţii contabile şi financiare, la informaţiile necesare controlului intern; instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor; proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă şi să se poată remedia, dacă este necesar; existenţa unui proces care urmăreşte identificarea resurselor necesare bunei funcţionări a funcţiei contabile; adaptarea necesarului de personal şi a competenţelor acestuia la mărimea şi complexitatea operaţiunilor, ca şi la evoluţia nevoilor şi constrângerilor.

Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere: existenţa unui manual de politici contabile; existenţa unei proceduri de aplicare a acestui manual; existenţa de controale prin care să se asigure respectarea manualului; cunoaşterea evoluţiei legislaţiei contabile şi fiscale; efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile; identificarea şi tratarea corespunzătoare a anomaliilor; adaptarea programelor informatice la nevoile entităţii; conformitatea cu regulile contabile; asigurarea exactităţii şi exhaustivităţii înregistrărilor contabile; respectarea caracteristicilor calitative ale informaţiilor cuprinse în situaţiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor; pregătirea informaţiilor necesare consolidării grupului; definirea şi distribuirea procedurilor de elaborare a situaţiilor financiare consolidate, către toate entităţile de consolidat.

III. Manualul de politici contabile – model

Manual de politici contabile
Exemplu practic

Capitolul I
Informaţii generale

1.1. Politici contabile

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convenţiile, regulile şi practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare anuale.

Conducerea entității stabilește politicile contabile pentru operațiunile derulate și prin intermediul acestora își fundamentează deciziile.

Aceste politici au fost elaborate având în vedere specificul activității și strategia adoptată de entitate.

Politicile contabile au fost elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situațiile financiare anuale, a unor informații:

a) **relevante** pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor economice;

b) **credibile**.

A. Modificări în politicile contabile

Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

Entitatea trebuie să menționeze în notele explicative orice modificări ale politicilor contabile, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, **efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității societății.**

B. Modificări în estimările contabile

Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților, multe elemente ale situațiilor financiare întocmite de entitate nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile pe care societatea le are la dispoziție.

1.2. Prezentarea societății comerciale

1.2.1. Organizare și funcționare

S.C.........a fost înființată în anul........... și desfășoară activitatea în domeniul......

S.C............. are următoarele date de identificare..............

1.2.2. Obiect de activitate

Principalele activități desfășurate de S.C..................... potrivit actului de înființare, sunt următoarele..

1.3. Cadrul general de raportare

1.3.1. Organizarea și conducerea contabilității

Entitatea are **obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității**.

Contabilitatea se ține **în limba română și în moneda națională.**

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității entității revine administratorului.

Entitatea organizează și conduce contabilitatea în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, care are studii economice superioare și care răspunde împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității, în condițiile legii.

1.3.2. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: **Registrul-jurnal, Registrul-inventar** și **Cartea mare**. Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate ale entității se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice.

1.3.3. Situațiile financiare anuale

Documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare a entității sunt **situațiile financiare anuale**, stabilite potrivit legii, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de societate.

Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și coincide cu anul calendaristic. **Durata exercițiului financiar este de 12 luni.**

Situațiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani.

Termenele pentru întocmirea situațiilor financiare anuale sunt următoarele (art. 36 din Legea contabilității nr. 82/1991)**:**

a. pentru societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
b. pentru celelalte persoane prevăzute la art. 1 din Legea contabilității, 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

1.4. Principii contabile

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale ale entității se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

1.4.1. Principiul continuității activității

Trebuie să se prezume că societatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Acest principiu presupune că societatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

1.4.2. Principiul permanenței metodelor

Metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

1.4.3. Principiul prudenței

Evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:

- poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiul financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

- trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

1.4.4. Principiul independenței exercițiului

Trebuie să se țină cont de veniturile şi cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri şi cheltuieli.

1.4.5. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii

Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat.

1.4.6. Principiul intangibilității

Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

1.4.7. Principiul necompensării

Orice compensare între elementele de activ şi de datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli este interzisă. Eventualele compensări între creanțe şi datorii ale societății față de acelaşi agent economic pot fi afectate cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor la valoarea integrală.

1.4.8. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț şi contul de profit şi pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate şi nu numai de forma juridică a acestora.

1.4.9. Principiul pragului de semnificație

Elementele de bilanț şi de cont de profit şi pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate dacă:

- acestea reprezintă o sumă nesemnificativă sau
- astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

1.5. Reguli generale de evaluare

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.

1.5.1. Evaluarea la data intrării în societate

La data intrării în societate, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabileşte astfel:

a. **la cost de achiziție** – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
b. **la cost de producție** – pentru bunurile produse în entitate;
c. **la valoarea de aport**, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
d. **la valoarea justă** – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

1.5.2. Evaluarea cu ocazia inventarierii

Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit reglementărilor legale şi normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.

1.5.3. Evaluarea la încheierea exercițiului financiar

La încheierea exercițiului financiar, elementele de activ şi de pasiv de natura datoriilor se evaluează şi se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar. În acest caz, se vor avea în vedere, printre altele: pentru elementele de activ, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Prin valoare contabilă netă se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cumulate.

Pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

1.5.4. Evaluarea la data ieşirii din entitate

La data ieşirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

1.6. Evenimente ulterioare datei bilanțului

Definiție:

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile care au loc între data bilanțului şi data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru publicare.

Pot fi identificate **două situații**:

a) entitatea obține informații suplimentare față de cele existente la data bilanțului, pentru evenimente care avuseseră deja loc la data bilanțului. Dacă informațiile suplimentare conduc la necesitatea înregistrării în contabilitate a unor venituri sau cheltuieli, pentru prezentarea unei imagini fidele, trebuie efectuate aceste înregistrări;
b) entitatea obține informații pentru evenimente petrecute ulterior datei situațiilor financiare, dar a căror prezentare este necesară pentru utilizatorii de informații. În această situație, informațiile respective se prezintă în notele explicative, fără efectuarea unor înregistrări în contabilitate.

1.7. Corectarea erorilor contabile

Definiție:

Erorile sunt definite ca omisiuni şi alte interpretări greşite ale situațiilor financiare ale societății pentru una sau mai multe perioade, care au fost descoperite în perioada curentă şi care se referă la informațiile credibile care:

1. au fost disponibile atunci când s-au întocmit situațiile financiare din perioade anterioare; şi
2. ar putea în mod rezonabil să fi fost obținute şi luate în considerare la întocmirea şi prezentarea acestor situații financiare.

Este necesar a se face o demarcație clară între erori şi modificările estimărilor contabile.

1.8. Părțile afiliate

O relație cu părțile afiliate (legate) poate avea un efect asupra poziției financiare și a rezultatelor societății. Din acest motiv, entitatea trebuie să își definească relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate (legate) și să detalieze prezentarea informațiilor în situațiile financiare, acest fapt fiind **obligatoriu**.

Situațiile financiare ale societății trebuie să conțină prezentarea informațiilor necesare pentru a atrage atenția asupra posibilității ca poziția financiară și profitul sau pierderea să fi fost afectate de existența părților afiliate (legate), precum și de tranzacțiile și soldurile cu acestea.

Părțile se consideră că sunt afiliate (legate) dacă una dintre părți are capacitatea fie de a controla cealaltă parte, fie de a exercita o influență semnificativă asupra celeilalte părți în luarea deciziilor financiare și operaționale, fie este o asociație în participațiune la care cealaltă este asociată, fie operează în calitate de personal-cheie de conducere al celeilalte părți.

Capitolul II
Politici contabile privind activele imobilizate

2.1. Generalități

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice pentru entitate pe o perioadă mai mare decât cea acoperită de situațiile financiare din anul curent.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie sau de echivalente de trezorerie către entitate.

Aceste active trebuie capitalizate, iar costurile lor trebuie să fie alocate pe parcursul perioadelor cu beneficii pentru entitate (durata de viață utilă).

În vederea înțelegerii politicilor contabile privind activele imobilizate, trebuie avute în vedere următoarele **concepte-cheie:**

Durata de viață utilă. Perioada în care un activ va fi angajat în entitate, fiind măsurată fie prin timpul în care se preconizează a fi folosit, fie prin numărul de unități de producție sau al unor unități similare ce se preconizează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Costul. Suma plătită în numerar sau echivalente de numerar sau valoarea justă a oricărei contraprestații efectuate pentru a achiziționa sau construi un activ.

Valoarea justă. Suma pentru care un activa ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Valoarea contabilă. Valoarea la care un activ este recunoscut după scăderea amortizării cumulate și a oricăror pierderi cumulate din depreciere

Amortizarea. Alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe durata sa de viață utilă.

Valoarea reziduală. Valoarea estimată pe care o entitate o va obține din cedarea unui activ, după scăderea costurilor de cedare estimate (presupunând că activul are deja vechimea și se găsește în starea preconizată la sfârșitul duratei sale de viață utilă).

Valoarea amortizabilă. Costul unui activ sau altă valoare care a fost substituită costului, minus valoarea reziduală a activului.

Unitate generatoare de numerar. Cel mai mic grup identificabil de active, care generează intrări de fluxuri de numerar în urma funcționării continue, în mare măsură independente de intrările de fluxuri de numerar generate de alte active sau grupuri de active.

Costuri aferente cedărilor. Costuri legate în mod direct de cedarea unui activ; acestea nu includ costurile de finanţare sau cheltuielile cu impozitul pe profit aferente.

Costuri cu scoaterea din uz. Costuri aferente dezmembrării unui activ şi reamenajării terenului pe care acesta era amplasat şi readucerii oricăror alte active care sunt afectate la starea lor iniţială.

Pierderea din depreciere. Valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depăşeşte valoarea sa recuperabilă.

Valoarea recuperabilă. Valoarea cea mai mare dintre preţul net de vânzare al activului şi valoarea sa de utilizare.

Valoarea de utilizare. Valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar estimate ce se aşteaptă să fie generate din utilizarea unui activ.

Preţ net de vânzare. Suma obţinută din vânzarea unui activ printr-o tranzacţie desfăşurată în condiţii obiective, minus costurile de cedare.

2.2. Politici contabile privind imobilizările necorporale

2.2.1. Clasificări, definiţii

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de entitate;
- fondul comercial:
- alte imobilizări necorporale;
- avansuri acordate pentru imobilizări necorporale;
- imobilizările necorporale în curs de execuţie.

2.2.2. Recunoaşterea şi evaluarea iniţială

Un activ necorporal trebuie recunoscut dacă şi numai dacă:

a) se estimează că beneficiile economice viitoare care sunt atribuibile activului vor fi obţinute de către entitate; şi
b) costul activului poate fi evaluat în mod fidel.

Un activ necorporal se înregistrează iniţial la costul de achiziţie sau de producţie.

Activele necorporale sunt măsurate şi evaluate iniţial la costul lor, cost care este diferenţiat şi are un conţinut diferit în raport cu modalitatea de procurare:

- achiziţie individuală separată;
- achiziţie în cadrul proceselor de combinare a întreprinderilor;
- obţinere ca subvenţie guvernamentală;
- alte intrări neoneroase, producţie proprie.

Achiziţiile separate

Dacă un activ necorporal este achiziţionat separat, costul acestuia poate fi evaluat cu fidelitate.

Costul unei imobilizări necorporale achiziţionate separat este alcătuit din:

- preţul său de achiziţie, inclusiv impozitele şi accizele aferente şi nereturnabile;
- orice cost atribuibil direct pregătirii imobilizării pentru utilizarea prevăzută (exemple de costuri ce pot fi atribuite direct: costurile cu beneficiile angajaţilor care reies direct din aducerea imobilizării la condiţia sa de lucru; onorariile profesionale ce decurg direct din aducerea imobilizării la condiţia sa de lucru, şi costurile testării funcţionării corespunzătoare a imobilizării).

Active necorporale produse din resurse proprii

Pentru a recunoaşte activele necorporale din producţia proprie, procesul de obţinere a acestora se împarte în:

- activităţi de cercetare;
- activităţi de dezvoltare.
- Dacă aceste faze nu pot fi separate în cadrul unui proiect, toate cheltuielile apărute se tratează precum cheltuieli de cercetare, şi este recunoscută ca o cheltuială atunci când este efectuată.

Recunoaşterea unei cheltuieli

Cheltuiala cu un element necorporal trebuie să fie recunoscută direct în contul de profit şi pierdere atunci când este efectuată, cu excepţia cazului în care:

- face parte din costul unui activ necorporal care întruneşte criteriile de recunoaştere;
- elementul este achiziţionat în combinări de întreprinderi de tipul unei achiziţii şi nu poate fi recunoscut ca un activ necorporal. În acest caz, cheltuiala trebuie să facă parte din suma atribuită fondului comercial negativ la achiziţie.

2.2.3. Evaluarea ulterioară recunoaşterii iniţiale

Cheltuielile ulterioare cu un activ necorporal după cumpărare sau finalizarea sa trebuie recunoscute în contul de profit şi pierderi atunci când sunt efectuate, cu excepţia cazului în care:

- este probabil că această cheltuială să permită activului să genereze beneficii economice viitoare suplimentare faţă de cele estimate iniţial; şi
- această cheltuială poate fi evaluată cu fidelitate şi atribuită activului.

Dacă aceste condiţii sunt întrunite, cheltuielile ulterioare trebuie adăugate la costul activului necorporal.

2.2.4. Amortizarea imobilizărilor necorporale

Noţiuni generale

Valoarea amortizabilă a unui activ necorporal trebuie să fie alocată pe o bază sistematică de-a lungul celei mai bune estimări a duratei sale de viaţă.

Dacă este realizat un control asupra beneficiilor economice viitoare dintr-un activ necorporal prin dreptul de proprietate care a fost garantat pentru o perioadă definită, durata de viaţă utilă a activului necorporal nu trebuie să fie mai mare decât perioada garantată de dreptul de proprietate, cu excepţia cazului în care:

- drepturile de proprietate pot fi reînnoite; şi
- reînnoirea este aproape sigură.

Metoda de amortizare trebuie să reflecte modul în care activul aduce beneficii economice.

Revizuirea perioadei de amortizare şi a metodei de amortizare trebuie efectuată cel puţin la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar.

Cheltuielile de constituire

Entitatea poate include cheltuielile de constituire la „Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situaţie, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

Cheltuieli de dezvoltare

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau durata de utilizare, după caz.

2.2.5. Cedarea

Un activ necorporal trebuie scos din evidenţă la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară.

Câştigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieşirea unui activ necorporal se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate din cedarea acestuia, şi trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, după caz, în contul de profit şi pierdere.

2.2.6. Evaluarea la data bilanțului

Un activ necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin amortizarea cumulată şi ajustările cumulate de valoare.

2.3. Politici contabile privind imobilizările corporale

2.3.1. Definiții, clasificări

Imobilizările corporale sunt elemente corporale care

- sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate altora sau pentru alte scopuri; şi
- se aşteaptă să se utilizeze pe parcursul mai multor perioade.

Evidența operativă a imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul programului informatic în Registrul mijloacelor fixe, care se reconciliază lunar cu evidența contabilă.

2.3.2. Recunoaşterea inițială

Costul unui element de imobilizări corporale va fi recunoscut ca activ dacă şi numai dacă

a. este posibilă generarea către entitate de beneficii economice viitoare aferente activului;
b. costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

2.3.3. Evaluarea inițială

Un element al imobilizărilor corporale care este recunoscut va fi evaluat inițial la costul său.

Costul unei imobilizări corporale este format din:

- prețul de cumpărare, incluzând taxele vamale şi taxele nerecuperabile, după deducerea reducerilor comerciale şi a rabaturilor;
- orice costuri direct atribuibile aducerii activului la locația şi condiția necesare pentru ca acesta să poată opera în modul dorit de conducerea entității;
- materialele, manopera şi alte costuri direct atribuibile pentru activele construite în regie proprie.

2.3.4. Cheltuieli ulterioare

Costurile care sunt realizate ulterior achiziției se adaugă valorii contabile a activului respectiv doar atunci când este probabil ca beneficii economice viitoare, dincolo de cele anticipate inițial, să fie primite de către entitate.

2.3.5. Evaluarea ulterioară recunoaşterii inițiale

1. Ulterior recunoaşterii inițiale, un element de imobilizări corporale va fi înregistrat la costul său minus orice amortizare cumulată şi orice pierderi din depreciere.

2. După recunoaşterea ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată credibil va fi înregistrat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare acumulată ulterior şi orice pierderi acumulate din depreciere.

Reevaluările se vor face cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă nu diferă prea mult de ceea ce s-ar fi determinat prin utilizarea valorii juste la data

bilanțului. Pentru imobilizările care nu sunt supuse unor fluctuații mari de valoare, o periodicitate a reevaluării de 3-5 ani este suficientă.

2.3.6. Amortizarea

Amortizarea unui activ corporal este recunoscută ca o cheltuială, cu excepția cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui activ construit în regie proprie.

Se aplică următoarele principii:

- Valoarea amortizabilă este alocată sistematic de-a lungul duratei de viață utilă;
- Metoda de amortizare reflectă modul de consumare preconizată a beneficiilor;
- Fiecare parte a unui element de imobilizări corporale care are un cost semnificativ în raport cu costul total al elementului trebuie amortizat separat, folosindu-se ratele de amortizare diferite corespunzătoare;
- Părțile componente sunt tratate ca elemente separate dacă activele aferente au durate de viață utilă diferite sau furnizează beneficii economice într-un mod diferit (ex., o navă şi motoarele sale).

2.3.7. Cedarea şi casarea

Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale va fi recunoscută:

a. la cedare; sau
b. când nu se mai aşteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sa.

Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unui element de imobilizări corporale va fi inclus(ă) în profit sau pierdere. Câştigul sau pierderea se determină ca fiind diferența dintre încasările nete la cedare, dacă există, şi valoarea contabilă a elementului cedat sau casat.

2.3.8. Deprecierea

Valoarea contabilă a unei imobilizări corporale trebuie comparată cu valoarea sa recuperabilă ori de câte ori există un indiciu de depreciere.

Dacă valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea contabilă, elementul de imobilizări corporale respectiv trebuie depreciat, respectiv valoarea sa contabilă trebuie redusă la valoarea recuperabilă. Această reducere este recunoscută ca o pierdere din depreciere. Pierderea din depreciere se contabilizează ca o cheltuială, cu excepția cazurilor când, în prealabil, activul depreciat a făcut obiectul unei reevaluări. În această situație, deprecierea se înregistrează pe seama diferenței din reevaluare şi, dacă este cazul, a impozitelor amânate aferente.

2.3.9. Evaluarea la data bilanțului

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț:

- la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare;
- la valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

2.4. Politici contabile privind imobilizările financiare

2.4.1. Definiție, clasificări

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

În conturile de creanțe reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

La alte împrumuturi acordate se cuprind garanţiile, depozitele şi cauţiunile depuse de entitate la terţi.

Dacă sunt evidenţiate în contul de creanţe imobilizate creanţele aferente contractelor de leasing financiar, precum şi alte creanţe imobilizate cu scadenţa mai mare de 1 an, entitatea va prezenta în bilanţ, la imobilizări financiare, numai partea cu scadenţă mai mare de 12 luni, diferenţa urmând a fi reflectată la creanţe.

2.4.2. Evaluarea iniţială

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziţie sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

2.4.3. Evaluarea la data bilanţului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Capitolul III
Politici contabile privind activele circulante

3.1. Generalităţi

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:

a. este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
b. este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare;
c. este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu este restricţionată.

3.2. Politici contabile privind stocurile

3.2.1. Definiţie, clasificări

Stocurile reprezintă active:

- care sunt deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- în curs de producţie în vederea unei vânzări pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- sub forma de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau prestarea de servicii.

Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau intermitent. Societatea aplică **inventarul permanent/intermitent.**

3.2.2. Evaluarea stocurilor

Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

3.2.3. Costul stocurilor

Baza principală pentru contabilizarea stocurilor este costul.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

Costurile de achiziţie a stocurilor cuprind preţurile de cumpărare, taxe de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care entitatea le poate recupera de la autorităţile fiscale), costuri de transport, manipulare şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei de produse finite, materiale şi servicii.

Reducerile comerciale, rabaturile şi alte astfel de elemente vor fi deduse la determinarea costului stocurilor. Dacă nu se procedează astfel înseamnă că stocurile vor fi raportate la valori care sunt în exces față de costurile istorice fidele.

3.2.4. Prezentarea informaţiilor

Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații referitoare la stocuri:

- politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;
- valoarea contabilă totală a stocurilor şi valoarea contabilă a categoriilor de stocuri, grupate într-un mod adecvat entității;
- valoarea contabilă a acelor stocuri care au fost evaluate la valoarea realizabilă netă minus costurile de vânzare;
- valoarea stocurilor recunoscută ca o cheltuială din timpul perioadei;
- valoarea oricărei diminuări a valorii stocurilor recunoscută ca o cheltuială a perioadei;
- circumstanțele sau evenimentele care au condus la stornarea unei diminuări a valorii stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete;
- valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

3.3. Politici contabile privind creanțele

3.3.1. Definiţii şi clasificări

Conturile de creanțe reprezintă sume datorate de clienți pentru bunuri sau servicii oferite în cursul normal al operațiunilor de activitate.

Creanțele includ:

- creanțe comerciale, care sunt sume datorate de clienți pentru bunuri vândute sau servicii prestate în cursul normal al activității;
- efectele comerciale de încasat, acceptări comerciale, instrumente ale terților;
- sume datorate de directori, acționari, angajați sau companii afiliate.

3.3.2. Evaluarea creanţelor

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

3.4. Casa şi conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind:

- Valorile de încasat (cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci)
- Disponibilitățile în lei şi valută
- Cecurile entității
- Creditele bancare pe termen scurt
- Dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor acordate de bănci în conturile curente.

3.5. Investiţii pe termen scurt

Investițiile pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise şi răscumpărate, obligațiunile achiziționate şi alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit pe termen scurt.

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

La ieşirea din gestiune a investițiilor pe termen scurt, acestea se evaluează aplicând **metoda FIFO (primul intrat-primul ieşit).**

Capitolul IV
Politici contabile privind datoriile pe termen scurt

4.1. Definiții, clasificări

Datorie. O obligație prezentă a entității care derivă din evenimentele din trecut şi a cărei compensare se preconizează să rezulte dintr-o ieşire din entitate a unor resurse care reprezintă beneficii economice.

Datoriile reprezintă angajamente financiare ale debitorilor cu privire la sume de bani sau bunuri cuvenite creditorilor şi reprezintă surse atrase de unitatea patrimonială la finanțarea activității de exploatare a acesteia.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită şi datorie curentă atunci când:

- se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității, sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

În **contabilitatea furnizorilor** se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv achizițiile de mărfuri şi produse, de lucrări şi servicii, precum şi alte operațiuni similare efectuate.

Avansurile primite de la clienți se înregistrează în conturi distincte.

4.2. Evaluare

Evaluarea datoriilor se face la valoarea nominală înscrisă în documentele care consemnează apariția lor.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Capitolul V
Politici contabile privind datoriile pe termen lung

5.1. Definiții, clasificări

Datoriile pe termen lung reprezintă sacrificii viitoare de beneficii economice care trebuie plătite pe o perioadă mai mare de un an sau de un ciclu economic. Datoria pe termen lung include împrumuturi din emisiuni de obligațiuni şi prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen mediu şi lung, obligații din contractele de leasing, sume datorate entităților afiliate şi entităților cu care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi şi datorii asimilate şi dobânzile aferente acestora, pensii şi obligații amânate din planurile de contribuții, impozit pe profit amânat.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertibile.

Datoriile privind concesiunile şi alte datorii similare se referă la bunurile preluate cu acest titlu de către entitatea primitoare, potrivit contractelor încheiate. La sfârşitul perioadei

contractului de concesiune, bunurile se restituie proprietarului, situație în care are loc anularea datoriilor corespunzătoare privind concesiunea.

Entitatea trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie, chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului dacă:

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni;
- există un acord de refinanțare sau de reeşalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

5.2. Evaluare

Evaluarea datoriilor se face la valoarea nominală înscrisă în documentele care consemnează apariția lor.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Atunci când datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până la data decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.

Pentru datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

La fiecare dată a bilanțului, datoriile exprimate în valută trebuie evaluate utilizând cursul de schimb comunicat de BNR şi valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Capitolul VI
Politici contabile privind capitalul şi rezervele

Capitalul şi rezervele (capitalurile proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor entității, după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii cuprind:

- aporturile de capital
- primele de capital
- rezervele
- rezultatul reportat
- rezultatul exercițiului financiar

6.1. Capital

Capitalul este reprezentat de capitalul social al entității.

Capitalul social subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Referitor la capitalul entității se oferă următoarele informații:

- dacă entitatea nu are capital autorizat, valoarea capitalului subscris;
- dacă conform actului de înființare, entitatea are capital autorizat, valoarea acestuia, precum şi valoarea capitalului subscris în momentul înființării entității şi în momentul oricărei modificări în contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul şi în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

- numărul şi valoarea acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele unui capital autorizat. În înțelesul prezentelor reglementări, prin capital autorizat se înțelege suma maximă a capitalului subscris potrivit statutului sau adunării generale;
- dacă există mai multe clase de acțiuni sau părți sociale, numărul şi valoarea nominală pentru fiecare clasă.

6.2. Rezerve din reevaluare

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie reflectat în debitul sau creditul contului „Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent şi numai în condițiile prezentate la capitolul „Active imobilizate".

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil.

6.3. Alte rezerve

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve:

- rezerve legale;
- rezerve statutare sau contractuale;
- alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în limitele şi cotele prevăzute de lege.

Acestea pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Capitolul VII
Politici contabile privind veniturile, cheltuieli, rezultat

7.1. Venituri

7.1.1. Definiții, clasificări

Veniturile reprezintă creşteri de **avantaje economice**, intervenite în cursul exercițiului, care au generat o majorare a capitalurilor proprii sub alte forme decât cele care exprimă aporturi noi ale proprietarilor întreprinderii. În categoria veniturilor se includ atât sumele încasate sau de încasat în nume propriu de către entitate din activitățile curente, cât şi câştigurile din orice sursă.

Veniturile se clasifică astfel:

- Venituri din exploatare;
- Venituri financiare;
- Venituri extraordinare.

7.1.2. Recunoaşterea veniturilor

Criteriile generale de recunoaştere a veniturilor sunt următoarele:

- este probabil ca entitatea să beneficieze de avantaje economice din operația realizată;
- mărimea veniturilor să poată fi măsurată cu fiabilitate.

7.1.3. Evaluarea veniturilor

Veniturile trebuie să fie evaluate la valoarea justă a elementelor primite sau de primit în contrapartidă, după deducerea reducerilor comerciale. Determinarea venitului este uşurată atunci când contrapartida se prezintă sub formă de lichidităţi sau echivalente de lichidităţi.

Venitul din vânzare este contabilizat la nivelul valorii exigibile la scadenţă, iar scontul de decontare este considerat de vânzător o cheltuială financiară.

7.2. Cheltuieli

Cheltuielile entităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri;
- lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

În cadrul cheltuielilor exerciţiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, astfel:

- cheltuieli de exploatare;
- cheltuieli financiare;
- cheltuieli extraordinare.

7.3. Rezultat

Rezultatul financiar (profit sau pierdere) se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar. Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi este reprezentat de soldul final al contului de profit şi pierdere.

Repartizare profitului se înregistrează în contabilitate pe destinaţii, după aprobarea situaţiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se face în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exerciţiului financiar şi cel reportat, din rezerve şi capital social, potrivit hotărârii adunării generale a asociaţilor sau acţionarilor, cu respectarea prevederilor legale.

IV. Doctrină şi deontologie în profesia contabilă din România

4.1. Cerinţele etice aplicabile profesioniştilor contabili

Codul etic naţional al profesioniştilor contabili din România stabileşte norme de conduită pentru profesioniştii contabili şi formulează principiile fundamentale care trebuie respectate de către profesioniştii contabili în vederea realizării obiectivelor comune. Profesioniştii contabili din România acţionează în diferite entităţi şi ramuri ale economiei naţionale ca liber-profesionişti sau ca angajaţi; scopul de bază al Codului trebuie însă întotdeauna respectat. Consiliul superior al CECCAR stabileşte cerinţele etice detaliate, pentru ca membrii săi să asigure cea mai înaltă calitate prestării serviciilor profesionale şi să menţină încrederea publicului în profesie. Codul recunoaşte că obiectivele profesiunii contabile sunt stabilite să îndeplinească cele mai înalte standarde de profesionalism, să atingă cele mai înalte nivele de performanţă şi să răspundă cerinţelor interesului public. Realizarea acestor obiective presupune satisfacerea a patru cerinţe de bază:

- Credibilitatea – În întreaga societate există nevoia de credibilitate în informaţie şi în sistemele de informaţii.

- Profesionalism – Există o necesitate pentru clienţi, patroni şi alte părţi interesate de a putea fi clar identificate persoanele profesioniste în domeniul contabil.

- Calitatea serviciilor – Este nevoie de asigurarea că toate serviciile obţinute din partea profesionistului contabil sunt executate la standardul cel mai ridicat de performanţă.

- Încredere – Utilizatorii serviciilor profesioniştilor contabili trebuie să se poată simţi încredinţaţi că există un cadru al eticii profesionale care guvernează prestarea acestor servicii. Necesitatea de a asigura apărarea onoarei şi independenţei CECCAR şi de a conferi lucrărilor membrilor săi autoritate impune acestor profesionişti contabili să aibă calităţi esenţiale, cum sunt: ştiinţă, competenţă şi conştiinţă; independenţă de spirit şi dezinteres material; moralitate, probitate şi demnitate.

Se impune ca fiecare membru al CECCAR să facă efortul necesar dezvoltării acestor calităţi şi îndeosebi:

a) să îşi dezvolte necontenit cultura, nu numai profesională, dar şi cunoştinţele de cultură generală, singurele capabile să-i întărească discernământul;

b) să acorde fiecărei tranzacţii şi situaţii examinate toată atenţia şi timpul necesar pentru a-şi fundamenta o opinie personală înainte de a face propuneri;

c) să îşi exprime opinia fără nicio reţinere faţă de dorinţa, chiar ascunsă, a celui care îl consultă şi să se pronunţe cu sinceritate, fără ocolişuri, exprimându-şi, dacă este nevoie, rezervele necesare asupra valorii ipotezelor şi concluziilor formulate;

d) să nu dea niciodată ocazia de a se afla în situaţia de a nu putea să îşi exercite libertatea de gândire sau de a fi supus îngrădirii îndatoririlor sale;

e) să considere că independenţa sa trebuie să îşi găsească manifestarea deplină în exercitarea profesiei şi în protejarea ei, cu respectarea integrală a dispoziţiilor legale şi a regulilor stabilite de CECCAR.

Un semn distinctiv al profesiei contabile îl constituie asumarea responsabilităţii de a acţiona în interes public. Aşadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în a satisface nevoile unui client sau ale unui angajator individual.

Publicul profesiunii contabile este format din clienţi, donatori de credite, guvernanţi, angajatori, angajaţi, investitori, comunitatea oamenilor de afaceri, a finanţatorilor şi alte persoane care se bazează pe obiectivitatea şi integritatea profesioniştilor contabili pentru a menţine funcţionarea corespunzătoare a economiei. Această încredere impune profesiunii contabile o răspundere publică. Interesul public este definit drept bunăstarea colectivă a comunităţii şi a instituţiilor deservite de profesionistul contabil.

Standardele profesiei contabile sunt puternic determinate de interesul public, de exemplu:

- auditorii financiari independenţi ajută la menţinerea integrităţii şi eficienţei situaţiilor financiare prezentate instituţiilor financiare ca suport parţial pentru împrumuturi şi acţionarilor pentru a obţine capital;

- directorii financiari au atribuţii în diverse domenii de management financiar şi contribuie la utilizarea eficientă şi efectivă a resurselor entităţii economice sau publice;

- auditorii interni furnizează asigurarea în privinţa existenţei unui sistem de control intern corect, care sporeşte încrederea în informaţiile financiare externe ale entităţii;

- experţii în impozite ajută la stabilirea încrederii şi eficienţei, precum şi la aplicarea corectă a sistemului de impozitare;

- consultanţii manageriali au o responsabilitate faţă de interesul public în susţinerea luării unor decizii manageriale corecte.

Profesioniştii contabili au un rol important în societate. Investitorii, creditorii, patronii şi alte sectoare ale comunităţii financiare, inclusiv guvernul şi publicul, contează pe profesioniştii contabili pentru o contabilitate financiară şi raportări corecte, pentru un management financiar eficient şi sfaturi competente referitoare la o varietate de aspecte legate de afaceri şi impozite. Atitudinea şi comportamentul profesioniştilor contabili atunci când prestează astfel de servicii au un impact asupra bunăstării economice a comunităţii şi ţării lor.

Profesioniştii contabili pot rămâne în această poziţie avantajoasă numai continuând să ofere publicului aceste servicii unice la un nivel care să demonstreze că încrederea publicului este bine fundamentată. Este în interesul profesiunii contabile din România de a face cunoscut utilizatorilor serviciilor oferite de profesioniştii contabili că ele sunt executate la cel mai înalt nivel de performanţă şi în conformitate cu cerinţele etice asociate acestor servicii.

Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

a) Integritate. Un profesionist contabil trebuie să fie drept şi onest în toate relaţiile profesionale şi de afaceri.

b) Obiectivitate. Un profesionist contabil trebuie să fie imparţial şi nu trebuie să permită prejudecăţilor, confuziilor, conflictelor de interese sau influenţelor nedorite să intervină în raţionamentele profesionale sau de afaceri.

c) Competenţa profesională şi prudenţa. Un profesionist contabil are o datorie permanentă de a-şi menţine cunoştinţele şi aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primeşte servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluţii din practică, legislaţie şi tehnică. Un profesionist contabil ar trebui să acţioneze cu prudenţă şi în conformitate cu standardele tehnice şi profesionale aplicabile în furnizarea de servicii profesionale.

d) Confidenţialitate. Un profesionist contabil trebuie să respecte confidenţialitatea informaţiilor dobândite ca urmare a unei relaţii profesionale sau de afaceri şi nu trebuie să divulge astfel de informaţii unei terţe părţi fără o autorizaţie specifică, cu excepţia cazului în care există un drept sau o obligaţie legală sau profesională de a dezvălui aceste informaţii.

Informaţiile confidenţiale obţinute în cadrul unei relaţii profesionale sau de afaceri nu trebuie utilizate în avantajul personal al profesionistului contabil sau al unor terţe părţi.

e) Comportament profesional. Un profesionist contabil ar trebui să se conformeze legilor şi normelor relevante şi ar trebui să evite orice acţiune ce poate discredita această profesie.

f) Respectul faţă de normele tehnice şi profesionale. Profesionistul contabil trebuie să-şi îndeplinească sarcinile profesionale în conformitate cu normele tehnice şi profesionale relevante. Profesioniştii contabili au datoria de a executa cu grijă şi abilitate instrucţiunile clientului sau patronului, în măsura în care sunt compatibile cu cerinţele de integritate, obiectivitate şi, în cazul liber-profesioniştilor contabili, cu independenţă. În plus, ei trebuie să se conformeze normelor profesionale şi tehnice emise de: IFAC, IASB, CECCAR, CAFR şi legislaţia relevantă.

Circumstanţele în care acţionează profesioniştii contabili pot permite apariţia unor ameninţări la adresa conformităţii cu principiile fundamentale. Este imposibil de definit fiecare situaţie care lasă loc unor astfel de ameninţări şi de specificat măsurile care trebuie luate pentru a le diminua. Mai mult, natura misiunilor şi sarcinile de serviciu pot varia, aşadar pot exista ameninţări diferite, care cer aplicarea unor alte tipuri de măsuri de protecţie. Un cadru conceptual care îi cere profesionistului contabil să identifice, să evalueze şi să răspundă acestor ameninţări conform principiilor fundamentale, şi nu doar pentru a respecta un set de reguli specifice ce pot fi arbitrare, este aşadar, în interesul publicului. Codul oferă un cadru general ce îl poate asista pe profesionistul contabil în identificarea, evaluarea şi depăşirea acestor ameninţări în conformitate cu principiile fundamentale. Dacă ameninţările identificate sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, un profesionist contabil ar trebui, dacă este cazul, să aplice măsuri de protecţie pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă.

Un profesionist contabil are obligaţia de a evalua orice ameninţări la adresa conformităţii cu principiile fundamentale atunci când are cunoştinţă sau se preconizează că are cunoştinţă de circumstanţe sau relaţii ce pot compromite conformitatea cu principiile fundamentale.

Un profesionist contabil trebuie să ia în calcul atât factorii calitativi, cât şi cantitativi, atunci când apreciază importanţa unei ameninţări. Dacă un profesionist contabil nu poate pune în practică măsuri de protecţie adecvate, atunci profesionistul contabil va trebui să refuze să mai

furnizeze serviciul profesional respectiv sau, dacă este cazul, să renunțe la clientul respectiv (în cazul unui profesionist contabil independent) ori la organizația angajatoare (în cazul unui profesionist contabil angajat).

În evaluarea conformității cu principiile fundamentale, unui profesionist contabil i se poate cere să decidă asupra unui conflict privind aplicarea principiilor fundamentale. În inițierea unui proces de soluționare, fie formal, fie informal, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare următoarele, fie individual, fie împreună, ca parte a unui proces de soluționare: fapte relevante; chestiuni etice implicate; principii fundamentale legate de problema pusă în discuție; procedurile interne implementate; şi modalități de acțiune alternative. Luând în considerare aceste chestiuni, un profesionist contabil trebuie să determine modalitățile adecvate de acțiune care respectă principiile fundamentale identificate. Profesionistul contabil trebuie, de asemenea, să ia în calcul consecințele fiecărei modalități posibile de acțiune. Dacă problema rămâne nerezolvată, profesionistul contabil trebuie să se consulte cu alte persoane din cadrul firmei sau al organizației angajatoare pentru a obține sprijin în găsirea unei soluții. Când o chestiune implică un conflict cu o organizație sau în cadrul unei organizații, un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare consultarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea organizației, precum consiliul de administrație sau comitetul de audit. Este în interesul profesionistului contabil să documenteze fondul economic al problemei şi detaliile privitoare la discuțiile avute sau la deciziile luate cu privire la respectiva problemă. Dacă un conflict important nu poate fi rezolvat, un profesionist contabil poate dori să obțină sprijin profesional de la organismul profesional relevant sau de la consilierii juridici, pentru a obține îndrumări pe probleme etice, fără a încălca clauza de confidențialitate. De exemplu, un profesionist contabil poate întâlni un caz de fraudă, prin raportarea căruia ar încălca clauza de confidențialitate. Profesionistul contabil trebuie atunci să ia în considerare consilierea juridică pentru a determina dacă este obligat să raporteze acest lucru. Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul etic rămâne nerezolvat, un profesionist contabil ar trebui, dacă acest lucru este posibil, să refuze să mai continue asocierea cu problema care a generat conflictul. Profesionistul contabil poate determina că, în situația respectivă, este mai indicat să se retragă din echipa misiunii sau dintr-o sarcină specifică ori să renunțe la acea misiune, companie sau organizație angajatoare.

Uneori profesioniştii contabili se întâlnesc cu situații care pot da naştere la conflicte de interese. Asemenea conflicte pot apărea într-o mare varietate de aspecte – de la dilema relativ neînsemnată până la cazul extrem de fraudă şi activități ilegale similare. Nu este posibil să se încerce întocmirea unei liste detaliate cu potențialele cazuri în care ar putea apărea conflicte de interese. Profesionistul contabil trebuie să fie în permanență conştient de aceasta şi să fie prudent în fața factorilor care pot da naştere la conflicte de interese. Trebuie notat faptul că o diferență onestă de opinie între un profesionist contabil şi o altă parte nu constituie o problemă etică în sine. Oricum, faptele şi împrejurările fiecărui caz necesită o investigație din partea celor interesați. Se recunoaşte totuşi că pot exista factori specifici care intervin când responsabilitățile unui profesionist contabil pot intra în conflict de interese cu cerințele interne sau externe de un tip sau altul. Prin urmare:

- poate exista pericolul presiunii din partea unei autorități superioare, director sau partener; sau atunci când există relații personale ori de familie care pot da naştere posibilității exercitării unei presiuni asupra lor. Într-adevăr, trebuie descurajate relațiile sau interesele care ar putea influența sau amenința integritatea profesionistului contabil;
- unui profesionist contabil i se poate cere sa acționeze contrar normelor profesionale şi/sau tehnice;
- poate apărea o problemă legată de loialitate, care trebuie sa se împartă între superiorul profesionistului contabil şi normele profesionale de comportament care îi sunt impuse;
- poate apărea un conflict când este publicată o informație înşelătoare, care poate fi în avantajul angajatorului sau al clientului şi de care poate beneficia sau nu profesionistul contabil, ca rezultat al acelei publicări.

La aplicarea normelor generale de comportament etic, profesioniştii contabili angajaţi pot întâlni situaţii legate de identificarea unui comportament care nu este etic sau de rezolvarea unui conflict etic. Când se confruntă cu probleme etice importante, pentru a rezolva acest conflict, profesioniştii contabili trebuie să respecte politicile stabilite de către organizaţia/întreprinderea la care sunt angajaţi. Dacă asemenea politici nu rezolvă conflictul etic, trebuie să se ţină cont de următoarele:

- să se analizeze problema conflictuală cu superiorul ierarhic imediat. Dacă problema nu este rezolvată cu superiorul ierarhic imediat şi profesionistul contabil se decide să meargă la nivelul superior următor de conducere, superiorul ierarhic imediat trebuie să fie înştiinţat despre această decizie. Dacă se descoperă că şeful ierarhic superior este implicat în problema conflictuală, profesionistul contabil trebuie să prezinte problema la nivelul imediat superior din conducere. Când şeful ierarhic superior este şeful compartimentului, următoarele niveluri superioare care pot controla activitatea urmează să fie directorii de resort, consiliul de administraţie, sau adunarea generală (după caz);
- să se solicite consultanţă sau consiliere, pe bază confidenţială, de la un consilier independent ori de la organismul profesional contabil, pentru a obţine o înţelegere a posibilelor evoluţii ale situaţiei;
- dacă conflictul de etică mai există încă după epuizarea completă a tuturor posibilităţilor de control intern, în ultimă instanţă profesionistul contabil nu poate avea altă soluţie la unele probleme semnificative (de exemplu, frauda) decât să-şi dea demisia şi să prezinte un memorandum informativ unui reprezentant corespunzător al acelei organizaţii/întreprinderi. Orice profesionist contabil într-un post superior de conducere trebuie să încerce să se asigure că în cadrul organizaţiei/întreprinderii pentru care lucrează sunt stabilite anumite politici în vederea rezolvării conflictelor.

Un profesionist contabil care prestează servicii profesionale în domeniul fiscalităţii este îndreptăţit să propună cea mai buna soluţie în favoarea unui client sau a unui angajator, cu condiţia ca prestaţia să fie efectuată cu competenţă. În niciun caz nu trebuie sa fie diminuate integritatea şi obiectivitatea, iar opinia profesionistului contabil trebuie să fie conform legii. Dubiile pot fi rezolvate în favoarea clientului sau a angajatorului, dacă există elemente rezonabile pentru soluţia respectivă. Un profesionist contabil nu trebuie să dea unui client sau unui angajator asigurarea că declaraţia fiscală şi consultanţa în materie fiscală sunt dincolo de orice îndoială. Profesionistul contabil trebuie să se asigure că angajatorul sau clientul este conştient de limitele legate de serviciile şi consultanţa fiscală şi că nu interpretează greşit exprimarea opiniei drept o afirmare a existentei unui fapt real. Un profesionist contabil care întreprinde sau asistă la pregătirea unei declaraţii fiscale trebuie să informeze clientul sau angajatorul că responsabilitatea pentru conţinutul declaraţiei revine în primul rând clientului sau angajatorului. Profesionistul contabil trebuie să ia măsurile necesare pentru a se asigura că declaraţia fiscală este corect întocmită pe baza informaţiei primite. Consultanţa fiscală sau opiniile referitoare la consecinţa materială, date clientului ori unui angajator, trebuie să fie exprimate sub forma unei scrisori sau într-o notă în dosarul de lucru. Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu nicio declaraţie sau comunicare în care există motiv să se creadă că: ar conţine o declaraţie falsă sau înşelătoare; ar conţine declaraţii sau informaţii furnizate neglijent ori fără nicio cunoaştere reală a faptului că ele sunt adevărate sau false; sau ar omite sau ar ascunde informaţia cerută a fi prezentată şi o asemenea omitere ori ascundere poate induce în eroare autorităţile fiscale. Un profesionist contabil poate pregăti declaraţiile fiscale implicând folosirea estimărilor, dacă o asemenea practică este în general admisă sau dacă circumstanţele date nu permit obţinerea de informaţii exacte. Atunci când sunt folosite estimările, ele trebuie să fie prezentate în aşa fel încât să nu lase impresia că aceste date sunt exacte. Profesionistul contabil trebuie să fie convins că sumele estimate sunt rezonabile în această situaţie. Un profesionist contabil, în mod obişnuit, se poate baza în pregătirea unei declaraţii fiscale pe informaţia furnizată de client sau angajator, în cazul în care informaţia pare

rezonabilă. Cu toate că nu se cere examinarea sau revizuirea documentelor ori a altor evidențe în sprijinirea informației, profesionistul contabil trebuie să încurajeze, atunci când este cazul, furnizarea acestor date. În plus, profesionistul contabil: trebuie să folosească atunci când este posibil declarațiile fiscale ale clientului din anii anteriori; este necesar să facă în mod rezonabil verificări, atunci când informația prezentată pare să fie incorectă sau incompletă; este încurajat să facă referiri la registrele şi înregistrările operațiunilor respective. Când un profesionist contabil descoperă o eroare sau o omisiune în declarația fiscală a anului anterior (cu care poate să fie asociat sau nu profesionistul contabil) sau că nu s-a completat ori că nu s-a înregistrat declarația fiscală cerută, el trebuie: să îl sfătuiască prompt pe client sau pe angajator în legătură cu eroarea sau omisiunea şi să recomande informarea autorităților fiscale. În mod normal, profesionistul contabil nu este obligat să informeze autoritățile fiscale, iar aceasta nu poate fi făcută fără permisiunea clientului sau angajatorului; dacă clientul sau angajatorul nu corectează eroarea, profesionistul contabil: trebuie să informeze clientul sau angajatorul că nu este posibil să lucreze pentru ei în legătură cu acea declarație sau cu alte informații prezentate autorităților; şi trebuie să ia în considerație dacă continuarea misiunii sale cu clientul sau cu angajatorul este în concordanță cu responsabilitățile sale profesionale; dacă profesionistul contabil ajunge la concluzia că poate fi continuată relația profesională cu clientul sau cu angajatorul, trebuie luate toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că eroarea nu este repetată în declarațiile fiscale viitoare; în împrejurarea în care profesionistul contabil a încetat să mai acționeze pentru client sau pentru angajator, el trebuie să comunice decizia sa clientului sau angajatorului şi nu trebuie să dea informații terților fără consimțământul clientului sau al angajatorului, cu excepția cazului în care aceasta i se cere prin lege.

Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată şi în următoarele situații:

1. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile la care are şi calitatea de salariat, indiferent de natura şi durata contractului de muncă;

2. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în raporturi contractuale, ca de exemplu:

a) profesionistul contabil angajat în industrie, comerț, educație etc. sau într-o societate de expertiză prestează servicii profesionale pentru o entitate care se află în relație contractuală cu angajatorul său;

b) profesionistul contabil angajat într-o instituție publică prestează servicii profesionale pentru o entitate cu care instituția se află în raporturi juridice de drept comercial, fiscal etc.;

3. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în concurență;

4. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau instituții ori persoane fizice, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al IV-lea inclusiv ori soți ai administratorilor;

5. când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente ce atestă starea de conflict de interese. Există conflict de interese în următoarele situații:

a) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert într-o cauză, dacă:

- expertul sau un membru al familiei sale se află într-o relație de muncă, de familie, comercială sau de altă natură cu una dintre părțile cauzei;

- expertul a avut calitatea de angajat sau a avut relații contractuale de orice fel cu una dintre părți în ultimii 2 ani;

- expertul are cunoştință sau ar fi trebuit să ştie, în virtutea funcțiilor pe care le deține în structurile alese şi executive ale CECCAR, că în cauza respectivă au existat sau există litigii în curs la comisia de disciplină sau la alte organe şi instanțe ale CECCAR, privind un membru al acestuia;

b) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert în mai multe faze succesive ale aceleiaşi cauze, cum ar fi:

- expert în faza de cercetare şi în faza de judecată;
- expert numit într-o fază şi expert (consilier) al unei părţi în altă fază;

c) obţinerea de lucrări în împrejurări legate de exercitarea funcţiilor şi atribuţiilor aferente calităţii de organ ales sau numit în structurile de conducere şi de execuţie ale filialei CECCAR;

d) participarea la acţiuni, fapte sau cauze în rol dublu: de profesionist în practică publică şi de organ ales sau numit în structurile de conducere şi de execuţie ale filialei CECCAR, ca de exemplu:

- luarea de hotărâri, decizii şi semnarea de corespondenţă în numele filialei sau a comisiei de disciplină, dacă în cauza respectivă un membru al consiliului filialei sau al comisiei de disciplină a efectuat lucrări ori a participat în vreun fel în calitate de liber-profesionist contabil;
- judecarea în cadrul comisiei de disciplină a filialei a unor fapte în legătură cu cauze la care au participat în vreun fel, în calitate de liber-profesionişti, membrii consiliului filialei, membrii comisiei de disciplină, cenzorul sau vreun angajat al filialei respective;

6. când profesionistul contabil efectuează lucrări în situaţia în care există elemente care atestă starea de incompatibilitate.

4.2. Integritate

Principiul integrităţii impune ca obligaţie tuturor profesioniştilor contabili de a fi drepţi şi oneşti în relaţiile profesionale şi de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, tranzacţii corecte şi juste. Un profesionist contabil nu trebuie să se asocieze cu rapoartele, evidenţele, comunicatele sau alte informaţii când apreciază că acestea: conţin o declaraţie în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare; conţin declaraţii sau informaţii eronate; omit sau ascund informaţii, atunci când aceste omisiuni induc în eroare.

4.3. Obiectivitate

Principiul obiectivităţii impune o obligaţie tuturor profesioniştilor contabili de a nu îşi compromite profesia din cauza unor erori, conflicte de interese sau din cauza influenţei nedorite a unor alte persoane. Un profesionist contabil poate fi pus în situaţii în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situaţii să fie definite şi descrise. Relaţiile care aduc un plus de confuzii sau influenţează în mod negativ raţionamentele profesionale ale profesionistului contabil ar trebui evitate. Profesioniştii contabili îşi desfăşoară activitatea în multe domenii diferite şi trebuie să îşi demonstreze obiectivitatea în împrejurări diferite. Liber-profesioniştii contabili realizează rapoarte de certificare, prestează servicii fiscale şi alte servicii de consultanţă managerială. Alţi profesionişti contabili angajaţi întocmesc situaţii financiare fiind subordonaţi altora, execută serviciile de audit intern şi servesc în diferite funcţii financiare de conducere din industrie, comerţ, sectorul public şi educaţie. De asemenea, unii profesionişti contabili îi pregătesc şi îi instruiesc pe cei care aspiră să intre în profesie. Indiferent de poziţie sau de serviciul prestat, profesioniştii contabili trebuie să protejeze integritatea serviciilor profesionale şi să menţină obiectivitatea în raţionamentul profesional. În selecţionarea situaţiilor şi practicilor de care se vor ocupa în mod specific, potrivit cerinţelor etice legate de obiectivitate, trebuie acordată atenţie corespunzătoare următorilor factori:

a) profesioniştii contabili sunt expuşi unor situaţii în care asupra lor se pot exercita presiuni ce le pot diminua obiectivitatea;

b) este practic imposibil să se definească şi să se descrie toate situaţiile în care ar exista aceste posibile presiuni. În stabilirea standardelor pentru identificarea relaţiilor care pot ori par să afecteze obiectivitatea profesionistului contabil, trebuie să domine un caracter rezonabil;

c) trebuie evitate relaţiile care permit ca idei preconcepute părtinirea ori influenţele altora să încalce obiectivitatea;

d) profesioniştii contabili au obligaţia de a se asigura că personalul angajat pentru serviciile profesionale contabile şi-a însuşit principiul obiectivităţii.

Profesioniştii contabili nu trebuie să accepte sau să ofere cadouri sau invitaţii (la mese, spectacole) care pot fi considerate a avea o influenţă importantă şi dăunătoare asupra raţionamentului lor profesional sau asupra celor cu care negociază.

4.4. Competenţa profesională şi prudenţa

Principiul competenţei profesionale şi al prudenţei impune următoarele obligaţii profesioniştilor contabili:

a) menţinerea cunoştinţelor şi aptitudinilor profesionale la nivelul necesar, astfel încât clienţii sau angajatorii lor să fie siguri că primesc servicii profesionale competente; şi

b) să acţioneze cu prudenţă în conformitate cu standardele tehnice şi profesionale, atunci când oferă servicii profesionale.

Serviciile profesionale competente necesită un raţionament solid în aplicarea cunoştinţelor şi aptitudinilor profesionale în furnizarea unor astfel de servicii. Competenţa profesională poate fi împărţită în două faze separate: obţinerea unui nivel de competenţă profesională; menţinerea unui nivel de competenţă profesională.

Menţinerea unui nivel de competenţă profesională necesită o permanentă conştientizare şi înţelegere a evoluţiilor relevante pe plan profesional tehnic şi în mediul de afaceri. Dezvoltarea profesională continuă elaborează şi menţine capacităţile care îi permit unui profesionist contabil să desfăşoare o activitate competentă într-un mediu profesional. Seriozitatea include responsabilitatea de a acţiona în conformitate cu prevederile unei sarcini, cu atenţie şi meticulozitate, ţinându-se cont de un interval de timp. Un profesionist contabil ar trebui să se asigure treptat că cei care îşi desfăşoară activitatea sub tutela unui profesionist contabil beneficiază de instruire şi supervizare adecvate. Dacă este cazul, un profesionist contabil ar trebui să îi atenţioneze pe clienţi, angajatori şi alţi utilizatori de servicii profesionale de limitele inerente serviciilor pentru a evita înţelegerea eronată a unei opinii exprimate drept afirmarea unui fapt.

4.5. Confidenţialitatea

Principiul confidenţialităţii impune ca obligaţie profesioniştilor contabili de a se abţine de la:

a) dezvăluirea de informaţii confidenţiale în afara firmei sau organizaţiei angajatoare, ca urmare a unei relaţii profesionale sau de afaceri, cu excepţia cazului în care au fost autorizaţi în mod special să facă publică o anumită informaţie sau dacă există o obligaţie legală sau profesională de a face publice acele informaţii;

b) folosirea informaţiilor confidenţiale dobândite în timpul executării sarcinilor de serviciu în avantajul personal sau în avantajul unei terţe părţi.

Un profesionist contabil trebuie să respecte întotdeauna confidenţialitatea, chiar şi într-un mediu social. Profesionistul contabil trebuie să fie conştient de posibilitatea unor scurgeri de informaţii, în special în situaţii ce implică o asociere de afaceri pe termen lung cu un asociat sau cu un afin. Un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să menţină confidenţialitatea în prezentarea de informaţii către un posibil client sau angajator.

Un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare menţinerea confidenţialităţii în cadrul firmei sau al organizaţiei angajatoare. Un profesionist contabil trebuie să facă tot posibilul pentru a se asigura că personalul aflat sub controlul său şi persoanele care îi furnizează consultanţă sau asistenţă respectă principiul confidenţialităţii. Obligaţia de confidenţialitate continuă şi după încheierea relaţiei dintre profesionistul contabil şi client sau angajator. Când profesionistul contabil schimbă organizaţia angajatoare sau obţine un nou client, el are dreptul să utilizeze experienţa anterioară. Profesionistul contabil nu ar trebui, totuşi, să folosească sau să divulge informaţii confidenţiale primite sau obţinute dintr-o relaţie profesională sau de afaceri.

În următoarele situaţii profesioniştii contabili sunt sau pot fi obligaţi să divulge informaţii confidenţiale:

- atunci când divulgarea este autorizată de către client sau angajator;
- atunci când divulgarea este autorizată prin lege, de exemplu:
  • pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; şi
  • pentru a aduce la cunoştinţă autorităţilor publice în măsură eventuale încălcări ale legii;
- atunci când există o obligaţie profesională sau un drept de a le divulga în cazul în care nu este interzis prin lege:
  • pentru a se conforma controlului calităţii unui corp membru sau al organismului profesional;
  • pentru a răspunde unei anchete sau unei investigaţii din partea organizaţiei membre sau al unui organism normalizator;
  • pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; şi
  • pentru a respecta standardele tehnice şi cerinţele etice.

Atunci când profesionistul contabil a determinat că informaţia confidenţială poate fi divulgată, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- dacă interesele tuturor părţilor, inclusiv ale terţelor părţi ale căror interese ar putea fi afectate, ar fi prejudiciate în cazul în care clientul sau angajatorul consimte ca profesionistul contabil să divulge informaţii;
- dacă sunt cunoscute sau nu toate faptele semnificative şi dacă pot fi susţinute cu dovezi, în măsura în care acest lucru este posibil; când situaţia implică fapte sau opinii nefondate, trebuie să se recurgă la raţionamentul profesional pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este disponibil; şi
- ce tip de comunicare este preconizată şi cui i se adresează; mai exact, profesionistul contabil trebuie să fie convins că părţile cărora li se adresează comunicarea sunt destinatarii adecvaţi şi că au responsabilitatea să reacţioneze ca atare.

4.6. Comportament profesional

Principiul comportamentului profesional impune ca obligaţie profesioniştilor contabili de a se conforma legilor şi reglementărilor relevante şi de a evita orice acţiune care poate discredita profesia contabilă. Acestea includ acţiuni pe baza cărora o terţă parte raţională şi informată, la curent cu toate informaţiile relevante, ar concluziona că este afectată în mod negativ buna reputaţie a profesiei. În cadrul strategiei de promovare şi de marketing a lor şi a activităţii pe care o efectuează, profesioniştii contabili nu trebuie să furnizeze informaţii eronate despre profesia lor. Profesioniştii contabili trebuie să fie cinstiţi şi loiali şi nu trebuie: să facă revendicări exagerate pentru serviciile pe care le oferă, calificările pe care le posedă şi experienţa pe care o deţin; să ofere referinţe compromiţătoare sau comparaţii lipsite de fundament privind munca desfăşurată de alţii.

V. Activitatea prestată de profesioniştii contabili independenţi

5.1. Introducere

Un profesionist contabil în practica publică nu ar trebui să se angajeze în orice afaceri, ocupaţie sau activitate care îi afectează sau care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputaţie a profesiei şi care ca rezultat ar fi incompatibilă cu prestarea serviciilor profesionale. Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi afectată într-o gamă largă de cazuri. Multe ameninţări se împart în următoarele categorii: de interes propriu; de autoexaminare (autocontrol); de favorizare; de familiaritate; şi de intimidare. Exemple de circumstanţe care pot genera ameninţări de interes propriu pentru un contabil profesionist independent includ, dar nu sunt limitate la:

• un interes financiar în firma-client sau deţinerea unui interes împreună cu un client;
• dependenţa neadecvată faţă de onorariile totale primite de la un client al certificării;

• întreținerea unei relații de afaceri strânse cu un client;
• preocuparea cu privire la posibilitatea pierderii unui client;
• potențiala angajare la un client;
• onorarii neprevăzute legate de angajamente de certificare;
• un împrumut către sau de la un client al certificării sau de la oricare dintre directorii sau funcționarii acestuia.

Exemple de circumstanțe care pot genera amenințări de autoexaminare (autocontrol) includ, dar nu sunt limitate la:
• descoperirea unei erori semnificative în timpul unei reevaluări a muncii profesionistului contabil independent;
• raportarea asupra operării sistemelor financiare după ce tot acea persoană a fost implicată în elaborarea sau implementarea lor;
• pregătirea datelor originale utilizate pentru pregătirea unor înregistrări care fac obiectul unei misiuni de certificare;
• un membru al echipei de certificare care ocupă sau a ocupat recent funcția de director sau funcționar al clientului de certificare;
• un membru al echipei de certificare care este sau a fost recent angajat al clientului de certificare într-o poziție în care exercită o influență directă şi semnificativă asupra subiectului în cauză;
• prestarea unor servicii pentru un client al certificării care afectează direct subiectul în cauză.

Exemple de circumstanțe care pot genera o amenințare de favorizare includ, dar nu sunt limitate la:
• promovarea acțiunilor într-o entitate cotată, atunci când acea entitate este un client de audit al situațiilor financiare;
• apărarea unui client al certificării în cazul unor litigii sau în rezolvarea disputelor cu terțe părți.

Exemple de circumstanțe care pot genera o amenințare de familiaritate includ, dar nu sunt limitate la situațiile când:
• un membru al echipei de certificare are o rudă de gradul I sau un afin care ocupă funcția de director sau funcționar al clientului de certificare;
• un membru al echipei de certificare are o rudă de gradul I sau un afin care, ca angajat al clientului, este în poziția de a exercita o influență directă şi semnificativă asupra subiectului misiunii de certificare;
• un fost partener al firmei ocupă funcția de director sau funcționar al clientului sau este angajat într-o poziție în care exercită o influență directă şi semnificativă asupra subiectului misiunii de certificare;
• acceptarea unor cadouri sau a ospitalității din partea clientului, cu excepția cazului în care valoarea acestora este nesemnificativă;
• asocierea de lungă durată a unui membru important al echipei de certificare cu clientul certificării.

Exemple de circumstanțe care pot genera amenințarea de intimidare includ, dar nu sunt limitate la:
• amenințarea înlocuirii sau a concedierii făcute de clientul certificării;
• amenințarea cu litigiul;
• exercitarea unei presiuni în vederea reducerii inadecvate a cantității de muncă executate pentru a reduce onorariile.

Un profesionist contabil independent va observa, de asemenea, că situațiile specifice dau naştere unor amenințări specifice în ceea ce priveşte conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale. Astfel de amenințări specifice, evident, nu pot fi clasificate. Fie în relații profesionale, fie în cele de afaceri, un contabil profesionist independent ar trebui să fie tot timpul atent la astfel de cazuri şi amenințări.

Măsurile de protecție care ar putea elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil se împart în două mari categorii:

- măsuri de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări; şi
- măsuri de protecție în mediul de lucru.

În mediul de lucru, măsurile de protecție relevante vor varia de la caz la caz. Măsurile de protecție din cadrul mediului de lucru cuprind măsuri de protecție la nivelul firmei şi măsuri de protecție specifice misiunii. Un profesionist contabil independent ar trebui să-şi exercite raționamentul profesional pentru a determina cum să abordeze cel mai bine o amenințare identificată. Atunci când îşi exercită raționamentul, un profesionist contabil în practica publică ar trebui să considere dacă un terț rezonabil şi în cunoştință de cauză, cunoscând toate informațiile relevante, inclusiv semnificația amenințării şi măsurile de protecție aplicate, ar fi de acord că acestea sunt rezonabile. Această considerație ar fi afectată de către probleme cum ar fi semnificația amenințării, natura misiunii şi structura firmei.

Măsurile de protecție din întreaga firmă în cadrul mediului de lucru ar putea include:

• poziția de conducător al firmei, care subliniază importanța respectării principiilor fundamentale;

• poziția de conducător al firmei, care accentuează preconizarea faptului că membrii echipei de certificare vor acționa în interesul public;

• politici şi proceduri pentru a implementa şi monitoriza controlul calității misiunilor de certificare;

• politici documentate de independență privind identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, evaluarea importanței acestor amenințări şi identificarea şi aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce până la un nivel acceptabil amenințările, diferite de cele care sunt în mod evident lipsite de importanță;

• pentru firmele care prestează misiuni de certificare, politici documentate privind independența, privind identificarea amenințărilor la adresa independenței, evaluarea semnificației acestor amenințări şi evaluarea şi aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce aceste amenințări, altele decât cele care sunt în mod clar nesemnificative, la un nivel acceptabil;

• politici şi proceduri interne documentate, care prevăd respectarea principiilor fundamentale;

• politici şi proceduri care vor permite identificarea intereselor sau relațiilor dintre firmă sau membrii echipei de certificare şi clienții certificării;

• politici şi proceduri pentru a monitoriza şi, atunci când este necesar, pentru a gestiona credibilitatea datelor privind veniturile ce provin de la un singur client al certificării;

• utilizarea unor parteneri diferiți şi echipe cu tendințe separate de raportare în vederea prestării serviciilor de necertificare pentru un client al certificării;

• politici şi proceduri pentru a interzice indivizilor care nu sunt membri ai echipei de certificare să influențeze inadecvat rezultatele misiunii de certificare;

• comunicarea la timp a politicilor şi procedurilor unei firme, precum şi a oricăror schimbări ale acestora către toți partenerii şi personalul profesional, inclusiv instruirea şi educarea corespunzătoare a acestora în ceea ce priveşte astfel de politici şi proceduri;

• desemnarea unui membru cu experiență al conducerii drept responsabil pentru supravegherea funcționării adecvate a sistemului de control al calității;

• metode de consiliere a partenerilor şi a personalului profesional al clientului certificării şi al entităților asociate față de care trebuie să îşi păstreze independența;

• un mecanism disciplinar de promovare a conformității cu politicile şi procedurile; şi

• politici şi proceduri publicate care să îi încurajeze şi să îi abiliteze pe angajați să comunice nivelelor superioare din cadrul firmei orice problemă legată de conformitatea cu principiile fundamentale care îi preocupă.

Măsurile de protecție specifice misiunii în mediul de lucru ar putea să includă:

• implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a revizui munca efectuată sau măcar pentru a oferi consiliere, dacă este necesar;

• consultarea unei terțe părți, cum ar fi un comitet de directori independent, un organ profesional normalizator sau un alt profesionist contabil;

• discutarea problemelor de etică cu persoane însărcinate cu guvernarea din cadrul clientului;

• prezentarea naturii serviciilor prestate şi a mărimii onorariilor percepute către persoanele însărcinate cu guvernarea clientului;

• implicarea altei firme pentru a realiza sau a realiza din nou o parte din misiunea de certificare;

• rotația personalului echipei de certificare.

Depinzând de natura misiunii, un profesionist contabil independent poate, de asemenea, să se bazeze pe măsurile de protecție pe care le-a implementat clientul său. Totuşi, nu este posibil să pună bază doar pe astfel de măsuri de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție în interiorul clientului certificării includ următoarele situații:

• atunci când clientul alege firma independentă pentru desfăşurarea misiunii, persoane din afara conducerii ratifică sau aprobă această alegere;

• clientul certificării are angajați competenți care pot lua decizii manageriale;

• clientul a implementat proceduri interne care asigură alegeri obiective în mandatarea misiunilor de necertificare; şi

• clientul deține o structură de guvernare corporativă care asigură o supraveghere corespunzătoare şi comunicarea informațiilor privind serviciile unei firme.

5.2. Acceptarea unui client

Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un contabil profesionist independent ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

Problemele clientului care, dacă apar la suprafață, ar putea amenința conformitatea cu principiile fundamentale includ, de exemplu, implicarea clientului în activități ilegale (cum ar fi spălarea banilor), minciuna sau practici de raportare financiară care pot fi puse sub semnul întrebării.

Semnificația oricăror amenințări ar trebui să fie evaluată. Dacă amenințările identificate sunt altfel decât clar nesemnificative, ar trebui luate în considerare măsuri de protecție şi ar trebui aplicate, după cum este cazul, pentru a le elimina şi pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție corespunzătoare ar putea include obținerea cunoştințelor şi înțelegerea clientului, a proprietarilor săi, a celor din conducere şi a celor responsabili pentru guvernarea sa şi pentru activitățile de afaceri sau obținerea certitudinii că clientul este angajat să-şi îmbunătățească practicile de guvernare corporativă sau instrumentele de control intern.

Atunci când nu este posibilă reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil, un profesionist contabil independent ar trebui să refuze să intre în relații cu clientul.

Deciziile privind acceptarea ar trebui revizuite periodic pentru misiunile repetate la acelaşi client.

Un profesionist contabil independent ar trebui să fie de acord să ofere acele servicii pe care are competența de a le presta. Înainte de a accepta o misiune specifică la un client, un profesionist contabil independent ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar da naştere la orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare a interesului propriu la adresa competenței profesionale şi a prudenței apare dacă echipa misiunii nu posedă sau nu poate dobândi competențele necesare pentru a îşi desfăşura angajamentul (misiunea) cum trebuie.

Un profesionist contabil independent ar trebui să evalueze semnificația amenințărilor identificate şi, dacă sunt altfel decât nesemnificative, ar trebui aplicate, după caz, măsuri de protecție pentru a le elimina şi a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

• dobândirea unui bagaj de cunoştinţe corespunzător asupra naturii afacerii clientului, asupra complexității operațiunilor sale, asupra cerințelor specifice misiunii şi asupra scopului, naturii şi ariei de aplicabilitate a activității ce urmează a fi prestată;

• dobândirea cunoştinţelor privind sectoarele industriale relevante sau aspecte-cheie;

• deținerea sau obținerea experienței în ceea ce priveşte cerințele relevante de raportare şi ale organelor de reglementare;

• alocarea unui personal suficient şi cu toate competențele necesare;

• utilizarea unor experți, acolo unde este necesar;

• convenirea unui orizont de timp realist pentru realizarea misiunii;

• respectarea politicilor şi procedurilor de control al calității, elaborate pentru a oferi o asigurare rezonabilă că misiunile specifice sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.

Atunci când un profesionist contabil independent intenționează să se bazeze pe consilierea sau activitatea unui expert, profesionistul contabil independent trebuie să evalueze dacă această încredere este garantată. Profesionistul contabil independent trebuie să țină cont de factori cum sunt reputația, experiența, resursele disponibile şi standardele profesionale şi etice aplicabile. Aceste informații pot fi obținute dintr-o asociere anterioară cu respectivul expert sau din consultarea cu alte părți.

Un profesionist contabil independent care este solicitat pentru a înlocui un alt profesionist contabil independent sau care doreşte să aplice pentru o misiune deținută în prezent de către un alt profesionist contabil independent trebuie să stabilească dacă există motive, profesionale sau de altă natură, pentru a nu accepta misiunea, cum ar fi circumstanțele care amenință conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare la adresa competenței profesionale şi a prudenței dacă un profesionist contabil independent acceptă misiunea înainte de a cunoaşte toate faptele necesare.

Trebuie evaluată importanța tuturor amenințărilor. În funcție de natura misiunii, acest lucru ar putea presupune comunicarea cu acel profesionist contabil existent, pentru a determina faptele şi circumstanțele care stau la baza modificării propuse, astfel încât profesionistul contabil independent să poată decide dacă este corespunzător să accepte misiunea. De exemplu, este posibil ca motivele aparente pentru modificarea survenită în misiune să nu reflecte în totalitate faptele şi este posibil ca acestea să indice contradicții cu acel profesionist contabil existent care să influențeze decizia de a accepta numirea.

Un profesionist contabil existent se află sub restricția confidențialității. Măsura în care profesionistul contabil independent poate şi trebuie să discute cu profesionistul contabil propus depinde de natura misiunii şi de:

- obținerea permisiunii clientului de a face acest lucru; sau
- cerințele legale sau etice privind acest tip de comunicări sau prezentări.

În absența unor instrucțiuni specifice din partea clientului, profesionistul contabil existent nu trebuie, în general, să ofere în mod voluntar informații despre afacerile clientului.

Dacă se identifică amenințări care sunt, în mod clar, mai mult decât nesemnificative, trebuie avute în vedere şi aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Aceste măsuri de protecție pot include:

- discutarea fără rețineri a afacerilor clientului cu acel profesionist contabil existent, în întregime;
- solicitarea adresată profesionistului contabil existent să ofere informațiile cunoscute cu privire la orice fapte sau circumstanțe care, după părerea acestuia, ar trebui aduse la

cunoştinţă profesionistului contabil propus înainte ca acesta să decidă dacă acceptă sau nu misiunea;

- atunci când se răspunde cererilor de a înainta oferte, să se prezinte în respectiva ofertă că, înainte de a accepta misiunea, va fi solicitat contactul cu acel profesionist contabil existent, astfel încât să se poată cerceta dacă există motive profesionale sau de orice altă natură din cauza cărora numirea nu ar trebui acceptată.

Un profesionist contabil independent trebuie, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferabil în scris, de a iniția discuțiile cu acel profesionist contabil existent. Odată obținută permisiunea, profesionistul contabil existent trebuie să respecte reglementările legale şi de altă natură care guvernează astfel de cereri. Atunci când profesionistul contabil existent oferă informații, acestea trebuie să fie oferite cu onestitate şi fără ambiguitate. Dacă profesionistul contabil propus nu reuşeşte să comunice cu profesionistul contabil existent, cel propus trebuie să încerce să obțină informații cu privire la orice amenințări posibile prin alte metode, cum ar fi chestionarea părților terțe sau investigații de fond privind conducerea superioară sau pe cei însărcinați cu guvernarea clientului.

Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea metodelor de protecție şi nu pot fi obținute, prin alte modalități, informații satisfăcătoare cu privire la fapte, un profesionist contabil independent trebuie să refuze misiunea.

Unui profesionist contabil independent i se poate solicita să realizeze activități complementare sau suplimentare față de activitatea profesionistului contabil existent. Aceste împrejurări pot da naştere la amenințări potențiale față de competența profesională şi față de prudență, amenințări care rezultă, de exemplu, din informații incomplete sau din lipsa informațiilor. Măsurile de protecție față de aceste amenințări includ anunțarea profesionistului contabil existent cu privire la activitatea propusă, situație care dă contabilului existent ocazia de a oferi orice informații relevante necesare desfăşurării corespunzătoare a activității.

5.3. Conflicte de interese

Un profesionist contabil independent trebuie să ia măsuri corespunzătoare pentru a identifica circumstanțele în care ar putea apărea un conflict de interese. Acest tip de circumstanțe ar putea genera amenințări la adresa respectării principiilor fundamentale. De exemplu, o amenințare la adresa obiectivității poate apărea atunci când un profesionist contabil independent concurează direct cu un client sau are o asociere în participație sau un acord similar cu un competitor important al clientului. O amenințare la adresa obiectivității sau confidențialității poate fi generată şi atunci când un profesionist contabil independent prestează servicii pentru clienți ale căror interese sunt în conflict sau pentru clienți care au o dispută cu privire la aspectul sau tranzacția în cauză.

Un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări. Evaluarea include aprecierea, înainte de acceptarea sau continuarea relației sau misiunii specifice cu un client, dacă profesionistul contabil independent are interese de afaceri sau relații cu acel client sau cu o terță parte care ar putea genera amenințări. Dacă există şi alte amenințări, cu excepția celor nesemnificative, trebuie luate în considerare şi aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

În funcție de circumstanțele care generează conflictul, măsurile de protecție trebuie, în general, să includă următoarele acțiuni ale profesionistului contabil independent:

- notificarea clientului cu privire la interesul de afaceri sau la activitățile firmei care ar putea reprezenta un conflict de interese şi obținerea consimțământului clientului de a acționa în asemenea împrejurări;

- notificarea tuturor părților relevante cu privire la faptul că profesionistul contabil independent acționează în numele a două sau mai multe părți într-un aspect în privința căruia interesele lor sunt în conflict şi obținerea consimțământului acestora de a acționa astfel;

- notificarea clientului cu privire la faptul că profesionistul contabil independent nu acţionează în mod exclusiv pentru niciun client pentru furnizarea serviciilor propuse (de exemplu, într-un sector anume al pieţei sau în ceea ce priveşte un anumit serviciu) şi obţinerea consimţământului clientului de a acţiona astfel.

De asemenea, trebuie luate în considerare următoarele măsuri de protecţie suplimentare:

- utilizarea unor echipe distincte ale misiunii;
- proceduri de împiedicare a accesului la informaţii (de exemplu, o strictă separare fizică a unor astfel de echipe, completarea confidenţială şi securizată a datelor);
- îndrumări clare pentru membrii echipei misiunii privind aspectele de siguranţă şi confidenţialitate;
- utilizarea acordurilor de confidenţialitate semnate de către angajaţi şi partenerii firmei;
- examinarea regulată a aplicării măsurilor de protecţie de către o persoană cu experienţă şi care nu este implicată în misiunile relevante ale clienţilor.

Atunci când un conflict de interese reprezintă o ameninţare la adresa unuia sau mai multor principii fundamentale, inclusiv obiectivitatea, confidenţialitatea sau comportamentul profesional, ameninţare care nu poate fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecţie, profesionistul contabil independent trebuie să concluzioneze că nu este corespunzător să accepte o anume misiune sau că este necesară demisionarea din una sau mai multe misiuni care sunt în conflict.

Când un profesionist contabil independent a solicitat consimţământul unui client de a acţiona pentru o altă parte într-o problemă în care interesele celor doi sunt în conflict, iar acest consimţământ i-a fost refuzat de către client, atunci acesta nu trebuie să continue să acţioneze în numele uneia dintre părţile implicate în problema care dă naştere unui conflict de interese.

5.4. Opinii suplimentare

Situaţiile în care un profesionist contabil independent este solicitat să ofere o a doua opinie cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor de contabilitate, raportare sau a altor standarde sau principii în anumite circumstanţe sau anumitor tranzacţii de către o companie sau o entitate care nu este un client curent ori în numele acesteia pot genera ameninţări faţă de conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o ameninţare faţă de competenţa profesională şi faţă de prudenţă în circumstanţe în care o a doua opinie nu se bazează pe acelaşi set de fapte ca cel pe care îl are la dispoziţie profesionistul contabil existent sau se bazează pe probe necorespunzătoare. Importanţa ameninţării va depinde de circumstanţele cererii şi de alte fapte şi declaraţii disponibile, relevante pentru exprimarea unui raţionament profesional.

Atunci când este solicitat să ofere o astfel de opinie, un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanţa ameninţărilor şi, dacă acestea sunt altfel decât nesemnificative, trebuie avute în vedere şi aplicate măsurile de protecţie necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecţie pot include obţinerea permisiunii clientului de a contacta contabilul existent, descrierea, în cadrul comunicării cu acel client, a limitărilor aferente oricărei opinii şi furnizarea unei copii a opiniei profesionistului contabil existent.

Dacă entitatea sau compania ce solicită opinia nu va permite comunicarea cu acel profesionist contabil existent, un profesionist contabil independent trebuie să evalueze dacă în circumstanţele date este corespunzător să ofere opinia cerută.

5.5. Onorarii şi alte tipuri de remuneraţii

Atunci când încep negocierile privind serviciile profesionale, un profesionist contabil independent poate percepe orice onorariu pe care îl consideră corespunzător. Faptul că un profesionist contabil independent percepe un onorariu mai mic decât altul nu este, în sine, neetic; cu toate acestea, pot exista ameninţări faţă de conformitatea cu principiile fundamentale

care apar din nivelul onorariului perceput. De exemplu, o ameninţare cauzată de interesul propriu faţă de competenţa profesională şi faţă de prudenţă este generată dacă respectivul onorariu perceput este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice şi profesionale aplicabile.

Importanţa unor astfel de ameninţări depinde de factori cum ar fi nivelul onorariului perceput şi serviciile pentru care se aplică. Ţinând cont de aceste potenţiale ameninţări, trebuie avute în vedere şi aplicate măsurile de protecţie necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecţie care pot fi aplicate includ:

• atragerea atenţiei clientului cu privire la condiţiile misiunii şi, în special, cu privire la baza pe care sunt percepute comisioanele şi cu privire la ce servicii sunt acoperite de comisionul perceput;

• alocarea timpului şi personalului calificat necesare pentru realizarea sarcinii.

Comisioanele contingente sunt adesea utilizate pentru anumite tipuri de misiuni de altă natură decât cele de certificare. Totuşi, ele pot genera, în anumite circumstanţe, ameninţări faţă de respectarea principiilor fundamentale. Ele ar putea genera o ameninţare a obiectivităţii de către interesul propriu. Importanţa acestor ameninţări depinde de factori precum: natura misiunii; gama valorilor posibile ale onorariului; baza pentru determinarea onorariului; dacă rezultatul tranzacţiei este examinat de o terţă parte independentă.

Importanţa unor astfel de ameninţări trebuie evaluată şi, dacă acestea sunt altfel decât nesemnificative, trebuie avute în vedere şi aplicate măsurile de protecţie necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecţie pot include:

• un precontract scris cu clientul privind baza de remunerare;

• prezentarea pentru grupul-ţintă de utilizatori a activităţii realizate de către profesionistul contabil independent şi a bazei de remunerare;

• politici şi proceduri de control al calităţii;

• examinarea de către o terţă parte obiectivă a activităţii realizate de către profesionistul contabil independent.

5.6. Marketingul serviciilor profesionale prestate de contabil

Atunci când un profesionist contabil independent solicită noi misiuni prin publicitate sau alte tipuri de marketing, pot exista ameninţări la adresa conformităţii cu principiile fundamentale. De exemplu, o ameninţare de către interesul propriu a conformităţii cu principiul comportamentului profesional este generată dacă serviciile, realizările sau produsele sunt promovate într-un mod care este inconsecvent cu acest principiu.

Un profesionist contabil independent nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Profesionistul contabil independent trebuie să fie onest şi loial şi nu trebuie:

• să exagereze calitatea serviciilor oferite, a calificărilor deţinute sau a experienţei câştigate;

• să facă referiri compromiţătoare la comparaţii nefundamentate cu activitatea altora.

Dacă profesionistul contabil independent are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau promovare, profesionistul contabil independent trebuie să se consulte cu organismul profesional relevant.

Profesioniştii contabili pot face uz numai de titlurile sau diplomele eliberate de stat sau de şcoli sau instituţii de învăţământ atestate legal.

Prin publicitate se înţelege comunicarea către public a informaţiilor asupra serviciilor oferite sau a calificărilor pe care le posedă un profesionist contabil, în scopul obţinerii de lucrări. Anunţul este comunicarea către public a unor fapte privind un profesionist contabil, care nu sunt destinate pentru promovarea acestui profesionist sau a societăţii sale. Oferta, directă sau indirectă, este concretizată în demersurile făcute pe lângă un eventual client, în scopul de a-i

propune servicii profesionale. Publicitatea şi oferta sunt permise exclusiv pentru liber-profesioniştii contabili – membri activi ai CECCAR. Sunt interzise:

- inserările personale făcute în presă, în publicaţiile profesionale sau altele, prin scrisori, afişe, circulare, reclame, cinema, TV, radiodifuziune şi, în general, toate procedeele publicitare, atunci când acestea folosesc comparaţii cu alţi membri sau, prin modul de prezentare şi conţinut, aduc prejudicii în vreun fel altor membri;
- oferta, atunci când prin ea se atribuie remize din onorariu, comisioane, tarife reduse sau alte avantaje, precum şi atunci când face în vreun fel uz de un mandat politic sau de o misiune sau funcţie administrativă.

Anunţurile sunt permise în următoarele cazuri:

a) anunţurile în presă, cu condiţia să nu contravină regulilor de etică profesională, trebuind, de asemenea:

- sa aibă un caracter sobru şi informativ;
- sa respecte un format corespunzător pentru fiecare publicaţie;

b) inserarea în presa locală a unor avize informând publicul despre o primă deschidere de cabinet sau schimbare de adresă;

c) inserările în anuare, cărţi de telefon, cataloage de firme etc. sunt autorizate cu condiţia de a fi limitate la indicarea informaţiilor necesare utilizatorului pentru a contacta cabinetul.

Se pot tipări broşuri de prezentare a cabinetului sau a societăţii de expertiză, ce se vor distribui elevilor, studenţilor sau candidaţilor la un post oferit de acestea sau clienţilor; broşura va trebui să cuprindă, în mod obligatoriu, informaţii despre istoricul, principiile de comportament, lucrările executate, numele şi prenumele clienţilor, modalitatea de recrutare, formarea şi evoluţia în carieră a membrilor cabinetului sau societăţii.

Profesioniştii contabili pot folosi emblema CECCAR pe hârtia cu antet destinată corespondenţei.

5.7. Cadouri şi ospitalitate

Este posibil ca unui profesionist contabil independent sau unui afin sau unei rude apropiate a acestuia să i se ofere cadouri sau ospitalitate din partea unui client. O astfel de ofertă generează ameninţări la adresa conformităţii cu principiile fundamentale. De exemplu, ameninţări ale obiectivităţii de către interesul propriu pot fi create dacă este acceptat un cadou din partea unui client; ameninţări ale intimidării la adresa obiectivităţii pot apărea în urma divulgării în public a unor astfel de oferte.

Importanţa unor astfel de ameninţări depinde de natura, valoarea şi interesul din spatele ofertei. Atunci când sunt oferite unui profesionist contabil independent cadouri şi ospitalitate pe care o terţă parte rezonabilă şi în cunoştinţă de cauză le-ar considera în mod clar nesemnificative, acesta poate concluziona că oferta este făcută în cursul normal al afacerilor, fără intenţia specifică de a influenţa luarea deciziilor sau de a obţine informaţii. În astfel de cazuri, profesionistul contabil independent poate concluziona, în general, că nu există o ameninţare importantă la adresa conformităţii cu principiile fundamentale.

Dacă este clar că ameninţările evaluate nu sunt nesemnificative, trebuie avute în vedere şi aplicate măsurile de protecţie necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Atunci când ameninţările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecţie, un profesionist contabil independent nu trebuie să accepte o astfel de ofertă.

5.8. Obiectivitate – toate serviciile

Un profesionist contabil independent trebuie să aibă în vedere, atunci când oferă orice servicii profesionale, dacă există ameninţări la adresa conformităţii cu principiul fundamental al obiectivităţii care rezultă din interese în relaţiile cu un client sau cu directori, funcţionari sau angajaţi. De exemplu, o ameninţare a obiectivităţii de către familiaritate poate fi generată de o relaţie de familie, relaţie apropiată personală sau relaţie de afaceri.

Un profesionist contabil independent care oferă un serviciu de audit trebuie să fie independent față de clientul auditării. Independența de fapt şi de drept este necesară pentru a permite profesionistului contabil independent să exprime o opinie şi să fie perceput ca exprimând o concluzie neafectată de erori, conflict de interese sau influența necorespunzătoare a altor părți.

Existența amenințărilor la adresa obiectivității în oferirea oricărui serviciu profesional va depinde de circumstanțele particulare ale misiunii şi de natura activității pe care profesionistul contabil independent o realizează.

Un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța amenințărilor identificate şi, dacă acestea nu sunt nesemnificative, trebuie avute în vedere şi aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- retragerea din echipa misiunii;
- proceduri de supraveghere;
- terminarea relației financiare sau de afaceri care generează amenințarea;
- discutarea problemei cu nivelurile superioare ale conducerii firmei;
- discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea clientului.

VI. Activitatea prestată de profesioniştii contabili angajați

6.1. Aspecte introductive

Investitorii, creditorii, angajatorii şi alte sectoare ale comunității de afaceri, precum şi guvernările şi publicul larg se pot baza pe activitatea profesioniştilor contabili angajați. Aceştia pot fi unici responsabili sau responsabili în comun de întocmirea şi raportarea informațiilor financiare şi de altă natură pe care se pot baza organizațiile angajatoare şi terțele părți. Aceştia pot fi responsabili şi de oferirea unei administrări financiare eficiente şi a unei consultanțe competente cu privire la varietatea aspectelor legate de profesie.

Un profesionist contabil angajat poate fi salariat, partener, director (executiv sau nonexecutiv), manager proprietar, voluntar sau unul care lucrează pentru una ori mai multe organizații angajatoare. Forma legală a relației cu organizațiile angajatoare, dacă există, nu are niciun efect asupra responsabilităților etice care revin profesioniştilor contabili angajați.

Un profesionist contabil angajat are responsabilitatea de a duce mai departe scopurile legitime ale organizației sale angajatoare. Codul etic nu încearcă să împiedice un profesionist contabil angajat de la îndeplinirea acestor responsabilități, dar ia în considerare circumstanțele în care pot apărea conflicte, doar din datoria de a respecta principiile fundamentale.

Un profesionist contabil angajat deține, de obicei, o poziție superioară într-o organizație. Cu cât nivelul poziției este mai înalt, cu atât vor fi mai mari capacitatea şi posibilitatea de a influența evenimentele, practicile şi atitudinile. De la un profesionist contabil angajat se aşteaptă să încurajeze o cultură bazată pe etică într-o organizație angajatoare care subliniază importanța pe care conducerea superioară o acordă conduitei etice.

6.2. Conflicte potențiale

Un profesionist contabil angajat are obligația profesională de a se conforma principiilor fundamentale. Pot exista totuşi situații în care responsabilitățile acestora față de o organizație angajatoare şi obligațiile profesionale de a se conforma principiilor fundamentale intră în conflict. De obicei, un profesionist contabil angajat trebuie să susțină obiectivele legitime şi etice enunțate de către angajator şi regulile şi procedurile stabilite în sprijinul acestor obiective. Cu toate acestea, atunci când conformitatea cu principiile fundamentale este amenințată, un profesionist contabil angajat trebuie să aibă în vedere modul în care va reacționa în aceste situații.

Ca o consecință a responsabilităților față de o organizație angajatoare, un profesionist contabil angajat se poate afla sub presiunea de a acționa sau de a se comporta într-un mod care să amenințe direct ori indirect conformitatea cu principiile fundamentale. Astfel de presiuni pot fi explicite sau implicite; ele pot veni de la un supervizor, manager, director sau altă persoană din cadrul organizației angajatoare. Un profesionist contabil angajat poate să se confrunte cu presiuni legate de: încălcarea legii sau a reglementărilor; încălcarea standardelor tehnice sau profesionale; facilitarea strategiilor lipsite de etică și ilegale de gestionare a veniturilor; minciuna sau inducerea în eroare involuntară (inclusiv inducerea în eroare prin păstrarea tăcerii) a altor persoane, în special a auditorilor organizației angajatoare; sau a reglementatorilor; emiterea sau alt tip de asociere cu un raport financiar ori nefinanciar care reprezintă în mod semnificativ eronat faptele, inclusiv situații legate de situațiile financiare, respectarea fiscalității, respectarea legilor sau rapoarte solicitate de către organele de reglementare a titlurilor de valoare.

Semnificația amenințărilor generate de astfel de presiuni, cum ar fi cele legate de intimidare, trebuie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie avute în vedere măsuri de protecție ce trebuie aplicate pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil aceste amenințări. Astfel de măsuri de protecție pot include:

• obținerea unei consilieri, când este cazul, din interiorul organizației angajatoare, de la un consilier profesionist independent sau de la un organism profesional relevant;

• existența unui proces oficial de soluționare a disputelor în interiorul organizației angajatoare;

• apelarea la consultanța juridică.

6.3. Întocmirea și raportarea informațiilor

Profesionistul contabil angajat este adesea implicat în întocmirea și raportarea informațiilor care pot fi fie făcute publice, fie utilizate de către alte persoane din interiorul sau exteriorul organizației angajatoare. Astfel de informații pot include informații financiare sau administrative, de exemplu: prognoze și bugete, situații financiare, discuții administrative și analize și scrisoarea de declarație a conducerii, furnizată auditorilor ca parte a unui audit al situațiilor financiare. Un profesionist contabil angajat trebuie să întocmească sau să prezinte astfel de informații în mod corect, just și în conformitate cu standardele profesionale relevante, astfel încât informațiile să fie înțelese în contextul lor.

Un profesionist contabil angajat care are responsabilitatea de a întocmi sau a aproba situații financiare de uz general pentru o organizație angajatoare trebuie să se asigure că acele situații financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele aplicabile de raportare financiară.

Un profesionist contabil angajat trebuie să mențină informațiile pentru care este responsabil, astfel încât acestea:

- să descrie clar natura reală a tranzacțiilor de afaceri, a activelor și a datoriilor;
- să clasifice și să înregistreze informațiile în timp util și într-un mod adecvat; și
- să reprezinte faptele cu acuratețe și în mod complet din toate punctele de vedere.

Amenințările ce vizează conformitatea cu principiile fundamentale, de exemplu cele generate de interesul propriu, de obiectivitate sau de competență profesională și prudență, pot apărea atunci când un profesionist contabil angajat poate fi în pericol (fie din exterior, fie prin posibilitatea unui câștig personal) de a fi asociat cu informații eronate sau cu informații eronate generate de acțiunile altor persoane.

Importanța unor astfel de amenințări va depinde de factori cum ar fi sursa presiunilor și gradul în care informațiile sunt sau pot fi eronate. Importanța amenințărilor trebuie să fie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil. Acest tip de măsuri de protecție poate include consultarea superiorilor din

cadrul organizaţiei angajatoare, de exemplu comitetul de audit sau alt corp responsabil cu guvernarea ori alt organism profesional relevant.

Atunci când nu este posibilă reducerea ameninţării la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat ar trebui să refuze să rămână asociat cu informaţiile pe care le consideră că sunt sau pot fi eronate. Dacă profesionistul contabil angajat este conştient de faptul că emiterea unor informaţii eronate este fie semnificativă, fie persistentă, acesta trebuie să aibă în vedere informarea autorităţilor competente. Un contabil angajat poate, de asemenea, să facă apel la consultanţă juridică sau să demisioneze.

6.4. Luarea de măsuri în cunoştinţă de cauză

Principiul fundamental al competenţei profesionale şi al prudenţei solicită ca un profesionist contabil angajat să se implice doar în misiuni semnificative pentru care deţine sau poate obţine suficientă formare de specialitate ori suficientă experienţă. Un profesionist contabil angajat trebuie să nu inducă în eroare, în mod voluntar, un angajator cu privire la nivelul de pregătire şi experienţă, nici nu trebuie să omită să facă apel la consilierea de specialitate adecvată şi asistenţă atunci când este cazul.

Situaţiile care ameninţă capacitatea unui profesionist contabil angajat de a-şi îndeplini îndatoririle cu un suficient grad de competenţă profesională şi prudenţă includ: insuficient timp pentru a realiza şi încheia în mod adecvat sarcinile relevante; informaţii incomplete, restricţionate sau uneori inadecvate pentru îndeplinirea sarcinilor în mod adecvat; insuficientă experienţă, formare şi/sau pregătire; resurse necorespunzătoare pentru îndeplinirea adecvată a sarcinilor.

Semnificaţia unor astfel de ameninţări va depinde de factori cum ar fi gradul în care profesionistul contabil angajat colaborează cu ceilalţi, vechimea relativă în domeniu şi nivelul de supervizare şi de examinare aplicat activităţii. Importanţa ameninţărilor trebuie evaluată şi, dacă acestea sunt în mod clar semnificative, trebuie aplicate măsuri de protecţie pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecţie vizate pot include:

- obţinerea unei formări sau a unei consilieri suplimentare;
- asigurarea că există suficient timp disponibil pentru a îndeplini sarcinile relevante;
- obţinerea asistenţei de la persoane care au experienţa necesară;
- consultarea, dacă este cazul, cu: superiorii din cadrul organizaţiei angajatoare; experţii independenţi; sau un organism profesional relevant.

Atunci când ameninţările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil, profesionistul contabil angajat trebuie să aibă în vedere dacă să refuze sau nu îndeplinirea sarcinilor respective. Dacă profesionistul contabil angajat determină că refuzul este adecvat, motivele pentru a face acest lucru trebuie să fie clar comunicate.

6.5. Interese financiare

Un profesionist contabil angajat poate avea interese financiare sau poate fi la curent cu interesele financiare ale rudelor apropiate sau ale afinilor, care ar putea în unele situaţii să conducă la ameninţări generate de conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, ameninţările generate de interesul propriu la adresa obiectivităţii sau confidenţialităţii pot fi cauzate de existenţa unui motiv sau a unei ocazii de a manipula informaţii sensibile referitoare la preţ pentru a câştiga beneficii financiare. Exemple de situaţii care pot conduce la ameninţări generate de interesul propriu includ, dar nu sunt limitate la situaţii în care un profesionist contabil angajat sau o rudă ori afin al acestuia: deţine un interes financiar direct sau indirect în organizaţia angajatoare şi valoarea acestui interes poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat; este eligibil pentru o primă aferentă unui profit şi valoarea primei poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat; deţine, direct sau indirect, opţiuni pe acţiuni în organizaţia angajatoare, a căror valoare poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat; deţine, direct sau indirect,

opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, care sunt sau vor fi în curând eligibile pentru conversie; sau se poate califica pentru opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare ori pentru prime aferente performanței. În evaluarea semnificației unei astfel de amenințări şi a măsurilor de protecție adecvate care trebuie aplicate pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat trebuie să examineze natura interesului financiar. Aceasta include o evaluare a semnificației interesului financiar şi dacă acesta este direct sau indirect. În mod clar, ceea ce constituie un interes semnificativ sau de valoare într-o organizație angajatoare variază de la persoană la persoană, în funcție de circumstanțele personale.

Dacă amenințările sunt în mod clar semnificative, măsurile de protecție sunt analizate şi aplicate aşa cum este necesar pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

• politici şi proceduri ale unui comitet independent de conducere pentru a determina nivelul de formă a remunerației conducerii superioare;

• prezentarea informațiilor cu privire la toate interesele relevante şi la orice planuri de tranzacționare a acțiunilor relevante pentru cei care sunt însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare, conform oricăror politici interne;

• consultarea, atunci când este cazul, cu superiorii din cadrul organizațiilor angajatoare;

• consultarea, atunci când este cazul, cu cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare sau a organismelor profesionale relevante;

• proceduri de audit interne şi externe;

• educație actualizată cu privire la aspecte legate de etică şi restricții legale şi alte reglementări privitoare la un potențial trafic intern.

Un profesionist contabil angajat nu trebuie nici să manipuleze informația, nici să utilizeze informații confidențiale în interes propriu.

6.6. Stimulente, acceptarea sau emiterea de oferte

Unui profesionist contabil angajat, unui afin sau unei rude apropiate i se poate oferi un stimulent. Stimulentele pot lua forme diferite, incluzând cadouri, ospitalitate, tratamente preferențiale şi solicitarea necorespunzătoare de relații de prietenie şi loialitate.

Ofertele de stimulente pot reprezenta amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Când unui profesionist contabil angajat sau unui afin ori unei rude afiliate i se oferă un stimulent, situația trebuie atent evaluată. Amenințările generate de interesul propriu cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar atunci când un stimulent este oferit pentru a influența acțiunile sau deciziile, pentru a încuraja un comportament ilegal sau incorect ori pentru a obține informații confidențiale. Amenințările generate de intimidare cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar dacă astfel de stimulente sunt acceptate şi sunt urmate de amenințări de a face publică oferta respectivă, dăunând astfel fie reputației profesionistului contabil angajat, fie reputației afinului sau rudei apropiate a acestuia.

Importanța acestor amenințări va depinde de natura, valoarea şi intenția din spatele ofertei. Dacă o terță parte rezonabilă şi în cunoştință de cauză, la curent cu toate informațiile relevante, va considera stimulentul ca nesemnificativ, fără scopul de a încuraja un comportament lipsit de etică, atunci un profesionist contabil angajat poate considera oferta ca aparținând cursului normal al activității, fără a reprezenta o amenințare generată de conformitatea cu principiile fundamentale.

Dacă amenințările evaluate sunt în mod clar semnificative, ar trebui luate în calcul şi aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil. Când aceste amenințări nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, profesionistul contabil angajat nu ar trebui să accepte stimulentul. Cum amenințările reale sau aparente la adresa respectării principiilor fundamentale nu sunt generate

doar de acceptarea unui stimulent, ci şi, uneori, prin simplul fapt că o ofertă a fost făcută în acest sens, măsuri de protecție suplimentare ar trebui adoptate. Un profesionist contabil angajat ar trebui să evalueze riscul asociat tuturor ofertelor de acest gen şi ar trebui să ia în considerare dacă acțiuni de tipul celor de mai jos ar trebui întreprinse:

a) când s-au făcut astfel de oferte, să informeze în cel mai scurt timp nivelurile superioare de conducere sau nivelurile însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare;

b) să informeze părțile terțe despre această ofertă – de exemplu, un organism profesional sau angajatorul persoanei care a făcut oferta; un profesionist contabil angajat ar trebui totuşi să facă apel la consultanță juridică înainte de a trece la această etapă; şi

c) să îi pună, în cel mai scurt timp, la curent pe afini şi pe rudele apropiate asupra amenințărilor relevante şi măsurilor de protecție ce trebuie luate, dacă aceştia ocupă poziții ce pot permite oferirea de stimulente, de exemplu ca urmare a situației lor profesionale; şi

d) să informeze conducerea superioară sau pe cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare atunci când afinii sau rudele apropiate sunt angajați de către competiție sau de potențialii furnizori ai acelei organizații.

Un profesionist contabil angajat se poate afla într-o situație în care se preconizează că sau este presat să ofere stimulente pentru a subordona raționamentul altor persoane ori organizații, pentru a influența procesul decizional sau obținerea de informații confidențiale.

Astfel de presiuni pot veni din interiorul organizației angajatoare, de exemplu din partea unui coleg sau a unui superior. Ele pot veni şi de la o persoană sau de la o organizație din exterior care sugerează acțiuni sau decizii de afaceri ce pot fi avantajoase organizației angajatoare, influențând probabil activitatea unui profesionist contabil angajat.

Un profesionist contabil angajat nu trebuie să ofere un stimulent pentru a influența în mod nefavorabil raționamentul profesional al unei terțe părți.

Articolul 11. Operațiuni interzise

Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor şi datoriilor, precum şi efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

Notă:
Art. 11 a fost modificat prin pct. 14 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.G. nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare;
- Legea societăților nr. 31/1990.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte operațiunile care sunt interzise în contabilitate. Cu alte cuvinte, deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora şi a faptelor economice fără documentarea şi reflectarea acestora în contabilitate nu sunt permise.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind operațiunile interzise

Prin operațiuni interzise se înțeleg operațiuni oprite, nepermise sau operațiuni neautorizate în mod imperativ de legiuitor. În lista categoriilor de operațiuni interzise sunt deținerea, cu orice titlu, de elemente patrimoniale fără să fie înregistrate în contabilitate şi efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate.

Neînregistrarea unor operațiuni în contabilitate conduce în mod inevitabil la denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanț. Cu alte cuvinte, contabilitatea va reflecta date şi informații necorespunzătoare cu realitatea.

Legiuitorul a stabilit că deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor şi datoriilor, precum şi efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise, având în vedere că efectuarea cu ştiință de înregistrări inexacte, precum şi omisiunea cu ştiință a înregistrărilor în contabilitate constituie infracțiunea de fals intelectual şi se pedepseşte conform legii penale.

2.2. Regulile aplicate operațiunilor de încasări şi plăți între persoanele juridice conform O.G. nr. 15/1996

Pentru întărirea disciplinei financiare şi evitarea evaziunii fiscale, operațiunile de încasări şi plăți între persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plată fără numerar.

Prin excepție, persoanele juridice pot efectua plăți în numerar în următoarele cazuri: plata salariilor şi a altor drepturi de personal; alte operațiuni de plăți ale persoanelor juridice cu persoane fizice; plăți către persoane juridice în limita unui plafon zilnic maxim de 10.000 lei, plățile către o singură persoană juridică fiind admise în limita unui plafon zilnic în sumă de 5.000 lei. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei. Se admit plăți către o singură persoană juridică în limita unui plafon zilnic în numerar în sumă de 10.000 lei, în cazul plăților către rețelele de magazine de tipul „cash & carry", care sunt organizate şi funcționează în baza legislației în vigoare. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către astfel de magazine, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 10.000 lei.

Nu sunt plafonate următoarele operațiuni:

- depunerile în conturile persoanelor juridice, deschise la societățile comerciale bancare, care pot fi făcute şi de alte persoane juridice, neplafonat;
- cheltuielile de deplasare în interes de serviciu, în limita sumelor cuvenite pentru plata transportului, a diurnei, a indemnizației şi a cazării pe timpul deplasării, precum şi a cheltuielilor neprevăzute, efectuate în acest sens;
- cheltuielile de protocol ocazionate de organizarea de conferințe, de simpozioane şi de alte asemenea acțiuni, în condițiile baremurilor stabilite de normele legale în vigoare.

Încasările zilnice în numerar pentru fiecare casierie de la o persoană juridică nu pot depăşi plafonul stabilit. Pentru nerespectarea celor de mai sus amenda este 5.000-10.000 lei.

Este interzisă acordarea unor facilități de preț clienților, persoane juridice, care efectuează plata în numerar. Amenda pentru această abatere este 2.500-5.000 lei.

Transferul banilor din contul persoanelor juridice în contul persoanelor fizice se va face în mod obligatoriu prin prezentarea documentelor justificative legale, în caz contrar fapta se va sancționa cu amendă de la 1.000 lei la 5.000 lei.

2.3. Regulile aplicate operațiunilor de creditare de către societate a administratorilor acesteia conform Legii nr. 31/1990

Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia prin intermediul unor operațiuni, precum:

- acordarea de împrumuturi administratorilor;
- acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceştia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări;
- garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a oricăror împrumuturi acordate administratorilor, concomitentă ori ulterioară acordării împrumutului;
- garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a executării de către administratori a oricăror alte obligații personale ale acestora față de terțe persoane;
- dobândirea cu titlu oneros ori plata, în tot sau în parte, a unei creanțe ce are drept obiect un împrumut acordat de o terță persoană administratorilor ori o altă prestație personală a acestora.

Aspectele privind interdicția creditării de către societate a administratorilor acesteia sunt aplicabile şi operațiunilor în care sunt interesați soțul sau soția, rudele ori afinii până la gradul al IV-lea inclusiv ai administratorului; de asemenea, dacă operațiunea priveşte o societate la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris.

Nu este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia în cazul operațiunilor a căror valoare exigibilă cumulată este inferioară echivalentului în lei al sumei de 5.000 de euro.

2.4. Răspunderea persoanelor care au întocmit, vizat, aprobat şi înregistrat în contabilitate documente justificative

Este interzis să se înregistreze operațiuni economice şi financiare în contabilitate care nu au la bază documente justificative. Orice document justificativ care a fost utilizat pentru a fi înregistrat în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor care l-au înregistrat în contabilitate, după caz. Prin urmare, persoanele care semnează un document justificativ răspund în fața legii pentru modalitatea în care şi-au executat atribuțiile.

Articolul 12. Contabilitatea imobilizărilor și a stocurilor

(1) Contabilitatea imobilizărilor se ține pe categorii şi pe fiecare obiect de evidență.

(2) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ şi valoric sau numai valoric, în condițiile stabilite de reglementările legale.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte regulile pentru tratamentul contabil aplicabil imobilizărilor şi stocurilor existente într-o societate. Contabilitatea activelor pe termen lung se ține pe fiecare obiect de

evidenţă, în expresie cantitativă şi valorică, iar contabilitatea stocurilor se ţine în expresie cantitativă şi valorică sau numai în expresie valorică.

II. Comentariu

2.1. Arhitectura conturilor de imobilizări şi a stocuri

Clasa 2 – Conturi de imobilizări

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire (A)
203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare (A)
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv (A)
2075. Fond comercial negativ (P)
208. Alte imobilizări necorporale (A)
21. IMOBILIZĂRI CORPORALE
211. Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcţii (A)
213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) (A)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)
2133. Mijloace de transport (A)
2134. Animale şi plantaţii (A)
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)
22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE
223. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare (A)
224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare (A)
23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
231. Imobilizări corporale în curs de execuţie (A)
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
233. Imobilizări necorporale în curs de execuţie (A)
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)
26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)
263. Interese de participare (A)
264. Titluri puse în echivalenţă(A)
265. Alte titluri imobilizate (A)
267. Creanţe imobilizate
2671. Sume datorate de entităţile afiliate (A)
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate (A)
2673. Creanţe legate de interesele de participare (A)
2674. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2677. Obligaţiuni achiziţionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terţi (A).
2678. Alte creanţe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate (A)
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)

2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)
2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2807. Amortizarea fondului comercial (P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcţiilor (P)
2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial(P)
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912. Ajustări pentru deprecierea construcţiilor (P)
2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie (P)
2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie (P)
296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate (P)
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare (P)
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate (P)

Clasa 3 – Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
301. Materii prime (A)
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Seminţe şi materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)
303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)
32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE
321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)

326. Animale în curs de aprovizionare (A)
327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)
33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
331. Produse în curs de execuție (A)
332. Servicii în curs de execuție (A)
34. PRODUSE
341. Semifabricate (A)
345. Produse finite (A)
346. Produse reziduale (A)
348. Diferențe de preț la produse (A/P)
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
351. Materii și materiale aflate la terți (A)
354. Produse aflate la terți (A)
356. Animale aflate la terți (A)
357. Mărfuri aflate la terți (A)
358. Ambalaje aflate la terți (A)
36. ANIMALE
361. Animale și păsări (A)
368. Diferențe de preț la animale și păsări (A/P)
37. MĂRFURI
371. Mărfuri (A)
378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)
38. AMBALAJE
381. Ambalaje (A)
388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)
39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)
3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)
3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

Clasa 5 – Conturi de trezorerie

50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)
506. Obligațiuni (A)
508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
5081. Alte titluri de plasament (A)
5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)

509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)
51. CONTURI LA BĂNCI
511. Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat (A)
5113. Efecte de încasat (A)
5114. Efecte remise spre scontare (A)
512. Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei (A)
5124. Conturi la bănci în valută (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
5193. Credite externe guvernamentale (P)
5194. Credite externe garantate de stat (P)
5195. Credite externe garantate de bănci (P)
5196. Credite de la trezoreria statului (P)
5197. Credite interne garantate de stat (P)
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)
53. CASA
531. Casa
5311. Casa în lei (A)
5314. Casa în valută (A)
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale (A)
5322. Bilete de tratament şi odihnă (A)
5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)
5328. Alte valori (A)
54. ACREDITIVE
541. Acreditive
5411. Acreditive în lei (A)
5412. Acreditive în valută (A)
542. Avansuri de trezorerie (A)
58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne (A/P)
59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate (P)
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate (P)

2.2. Tehnici contabile privind activele imobilizate

Reguli de evaluare de bază

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție. Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către entitate. Potențialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității.

Activele imobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, pe o perioadă mai mare de un an, în scopul desfăşurării activităților entității. Drepturile asupra proprietăților imobiliare şi alte drepturi similare, trebuie prezentate la „Terenuri şi construcții".

Mişcările diverselor elemente de imobilizări se prezintă în notele explicative. În acest scop, se prezintă distinct, începând cu costul de achiziţie sau costul de producţie, pentru fiecare element de imobilizare, pe de o parte, creşterile, cedările şi transferurile în cursul exerciţiului financiar, iar, pe de altă parte, ajustările cumulate de valoare la începutul exerciţiului financiar şi la data bilanţului, precum şi rectificările efectuate în cursul exerciţiului financiar asupra ajustărilor de valoare din exerciţiile financiare precedente. Ajustările de valoare se prezintă în bilanţ ca deduceri clare din elementele corespunzătoare. Dacă, atunci când situaţiile financiare anuale se întocmesc pentru prima oară, costul de achiziţie sau costul de producţie al unei imobilizări nu poate fi determinat fără cheltuieli sau întârzieri exagerate, valoarea reziduală de la începutul exerciţiului financiar poate fi tratată drept cost de achiziţie sau cost de producţie. Orice aplicare a acestei prevederi trebuie prezentată în notele explicative. În acest context, valoarea reziduală reprezintă valoarea justă a bunului respectiv. Atunci când se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, mişcările diverselor elemente de imobilizări, se prezintă începând cu costul de achiziţie sau costul de producţie, modificat ca rezultat al reevaluării. În acest scop, valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

Costul de achiziţie sau costul de producţie al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare). Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată). Prin durata de utilizare economică se înţelege durata de viaţă utilă, aceasta reprezentând: a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; b) numărul unităţilor produse sau al unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate în bilanţ la valoarea contabilă, aceasta fiind reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum şi cu pierderile cumulate din depreciere.

Atunci când se constată pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, trebuie făcute ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanţului. Imobilizările trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanţului, dacă se estimează că reducerea valorii acestora este permanentă. Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit şi pierdere şi prezentate distinct în notele explicative, dacă acestea nu au fost prezentate separat în contul de profit şi pierdere. Evaluarea la valorile minime nu poate fi continuată dacă nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost făcute ajustările respective. Dacă activele imobilizate fac obiectul ajustărilor excepţionale de valoare exclusiv în scop fiscal, în notele explicative se prezintă valoarea ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate.

Imobilizări necorporale

Recunoaşterea imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material şi deţinut pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau pentru scopuri administrative.

O imobilizare necorporală îndeplineşte criteriul de a fi identificabilă când: a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate şi vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligații. O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei şi de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate. Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Acelaşi lucru este valabil şi pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală. Listele de clienți nu se recunosc ca imobilizări necorporale.

O imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate şi costul său poate fi evaluat în mod credibil. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplineşte criteriile de recunoaştere, o entitate clasifică generarea imobilizării într-o fază de cercetare şi o fază de dezvoltare. Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare şi cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile cu acel proiect ca şi cum ar fi determinate doar de faza de cercetare. Nicio imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu se recunoaşte. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cheltuială atunci când sunt generate, deoarece, în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare. Cercetarea este investigația originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştințe sau înțelesuri ştiințifice ori tehnice noi. Exemple de activități de cercetare sunt: a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoştințe noi; b) identificarea, evaluarea şi selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoştințe; c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; şi d) formularea, elaborarea, evaluarea şi selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire; cheltuielile de dezvoltare; concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepția celor create intern de entitate; fondul comercial; alte imobilizări necorporale; avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale; şi imobilizările necorporale în curs de execuție.

Active de natura cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, precum şi alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea şi extinderea activității entității).

O entitate poate include cheltuielile de constituire la „Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanț la elementul „Cheltuieli de constituire" trebuie explicate în note.

Active de natura cheltuielilor de dezvoltare

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaşte dacă, şi numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare: a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare; b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau vinde; c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală; d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale; e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea şi pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală; f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Exemple de activități de dezvoltare sunt: a) proiectarea, construcția şi testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor; b) proiectarea uneltelor şi matrițelor care implică tehnologie nouă; c) proiectarea, construcția şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă; d) proiectarea, construcția şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

La cheltuielile de dezvoltare pot fi înscrise şi cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale. Nu reprezintă imobilizări necorporale de natura activelor de explorare şi de evaluare acele active care sunt în mod clar corporale (de exemplu, vehicule şi echipamente de forare). Cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea şi evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale. Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaz natural şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi determinarea fezabilității tehnice şi a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

Exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare şi exploatare pot fi următoarele: a) cheltuieli cu achiziția drepturilor de a explora; b) cheltuieli cu studii topografice, geologice, geochimice şi geofizice etc.

O entitate nu va înregistra la cheltuieli de dezvoltare de natura cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate: a) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obţinut dreptul legal de a explora o anumită zonă; b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale.

O imobilizare necorporală de natura activelor de explorare şi evaluare nu va mai fi clasificată ca atare atunci când fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale sunt demonstrabile. Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare şi evaluare.

Unul sau mai multe din următoarele fapte şi împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să analizeze şi să efectueze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare şi evaluare: a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat şi nu se preconizează reînnoirea; b) nu sunt prevăzute în buget şi nici planificate cheltuieli substanţiale pentru explorarea în continuare şi pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă; c) explorarea şi evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activităţi în zona respectivă; d) există suficiente date care să indice că, deşi este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puţin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare şi evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o. În situaţia în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepţia cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puţin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanţ la elementul „Cheltuieli de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare reprezentând aport, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziţie sau valoarea de aport, după caz. În această situaţie valoarea de aport se asimilează valorii juste.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei redevenţe/chirii, şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entităţii care primeşte concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevenţa/chiria, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale. Brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, încheiat potrivit legislaţiei în vigoare, licenţa primită de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată şi o valoare pentru această licenţă.

Un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă: a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preţ; şi b) concedentul controlează – prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod – orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

Fondul comercial se recunoaşte, de regulă, la consolidare şi reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate. În situaţiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaşte numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părţi a acestora şi, după caz, şi de datorii şi capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operaţiuni de fuziune. Transferul este în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activităţi şi active organizate şi administrate în scopul obţinerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii. Pentru recunoaşterea în contabilitate a activelor şi datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entităţile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează, de regulă, de către profesionişti calificaţi în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut naţional şi internaţional.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaşte ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil şi nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, se au în vedere următoarele prevederi: a) fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani; b) totuşi, entităţile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiţia ca această perioadă să nu depăşească durata de utilizare economică a activului şi să fie prezentată şi justificată în notele explicative.

Avansuri şi alte imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor şi altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri. Programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine. În cazul programelor informatice achiziţionate împreună cu licenţele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate şi amortizate separat.

Imobilizările necorporale în curs de execuţie

Imobilizările necorporale în curs de execuţie reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei, evaluate la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz.

Evaluarea iniţială a imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală se înregistrează iniţial la costul de achiziţie sau de producţie. Un element raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unei imobilizări necorporale.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea acesteia se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

Cheltuielile ulterioare vor majora costul imobilizării necorporale atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanţa prevăzută iniţial şi pot fi evaluate credibil.

Evaluarea la data bilanţului

O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare.

Cedarea

O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidenţă la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sau cedarea sa. În cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări necorporale, sunt evidenţiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, şi trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare", respectiv „Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

Imobilizări corporale

Recunoaşterea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care: a) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Imobilizările corporale cuprind: terenuri şi construcţii; instalaţii tehnice şi maşini; alte instalaţii, utilaje şi mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale şi imobilizări corporale în curs de execuţie. Terenurile şi clădirile sunt active separabile şi sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziţionate împreună. O creştere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Contabilitatea terenurilor se ţine pe două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele.

Imobilizările corporale deţinute în baza unui contract de leasing se evidenţiază în contabilitate în funcţie de prevederile contractelor încheiate între părţi, precum şi legislaţia în vigoare. Entităţile ţin cont, de asemenea, şi de cerinţele principiului prevalenţei economicului asupra juridicului. Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operaţional se efectuează la începutul contractului.

Contractul de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăţi sau serii de plăţi, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită; Leasingul financiar este operaţiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile şi avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului; Leasingul operaţional este operaţiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar. Un contract de leasing poate fi recunoscut ca leasing financiar dacă îndeplineşte cel puţin una dintre următoarele condiţii: a) leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârşitul duratei contractului de leasing; b) locatarul are opţiunea de a cumpăra bunul la un preţ estimat

a fi suficient de mic în comparaţie cu valoarea justă la data la care opţiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opţiunea va fi exercitată; c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viaţă economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat; d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puţin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziţionat bunul de către finanţator, respectiv costul de achiziţie; e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operaţional, de către locator/finanţator. În cazul leasingului financiar, achiziţiile de către locatar de bunuri imobile şi mobile sunt tratate ca investiţii în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului. În cazul leasingului operaţional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operaţiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale şi imobilizări corporale. Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operaţiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilităţii de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidenţiază în conturi în afara bilanţului (contul 8051 „Dobânzi de plătit").

Locatorul are recunoscute în contabilitate bunurile date în regim de leasing financiar drept creanţe imobilizate.

Dobânzile de primit corespunzătoare creanţelor din operaţiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatorului periodic, conform contabilităţii de angajamente, în contrapartida contului de venituri. La recunoaşterea în contabilitate a contractelor de leasing financiar trebuie avută în vedere legislaţia care reglementează categoriile de entităţi care pot derula asemenea operaţiuni.

La contabilizarea operaţiunilor de leasing operaţional, locatorul trebuie să prezinte bunurile date în regim de leasing operaţional în conturile de imobilizări necorporale şi imobilizări corporale, în conformitate cu natura acestora. Sumele încasate sau de încasat se înregistrează în contabilitatea locatorului ca un venit în contul de profit şi pierdere, conform contabilităţii de angajamente

În contabilitatea locatarului, bunurile luate în leasing operaţional sunt evidenţiate în conturi de evidenţă din afara bilanţului. Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit şi pierdere, conform contabilităţii de angajamente.

O tranzacţie de vânzare a unui activ pe termen lung şi de închiriere a aceluiaşi activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcţie de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacţia reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanţare locatarului, activul având rol de garanţie. Entitatea beneficiară a finanţării (locatarul) nu va recunoaşte în contabilitate operaţiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condiţiile de recunoaştere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operaţiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent. Operaţiunea de finanţare va fi evidenţiată prin

articolul contabil 512 „Conturi curente la bănci" = 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate", urmând ca dobânda şi alte costuri ale finanţării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate corespunzător. Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operaţiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, şi operaţiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidenţiază potrivit legii;

b) dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un leasing operaţional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacţie de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidenţă a activului şi a sumelor încasate sau de încasat şi a taxei pe valoarea adăugată pentru operaţiunile taxabile, conform prevederilor legale. Operaţiunea de închiriere a activului în regim de leasing operaţional se contabilizează de utilizator conform prezentelor reglementări. Ca urmare, operaţiunea se reflectă în contul de profit şi pierdere.

În vederea întocmirii situaţiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operaţional inventariază şi transmit societăţii de leasing lista bunurilor deţinute în baza contractelor de leasing. Entităţile contractante care au efectuat operaţiuni de leasing şi leaseback trebuie să prezinte în notele explicative la situaţiile financiare anuale informaţii referitoare la operaţiunile derulate.

În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidenţiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuţie. Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 „Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată iniţial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare, în funcţie de modalitatea de intrare în entitate. Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcţia unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt: a) costurile reprezentând salariile angajaţilor, contribuţiile legale şi alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcţia imobilizării corporale; b) cheltuieli materiale; c) costurile de amenajare a amplasamentului; d) costurile iniţiale de livrare şi manipulare; e) costurile de instalare şi asamblare; f) cheltuieli de proiectare şi pentru obţinerea autorizaţiilor; g) costurile de testare a funcţionării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul şi condiţia de funcţionare (cum ar fi eşantioanele produse la testarea echipamentului); h) onorariile profesionale plătite avocaţilor şi experţilor etc.

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Acelaşi tratament contabil se aplică şi cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate. În costul unei imobilizări corporale sunt incluse şi costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea acesteia la scoaterea din funcţiune, precum şi cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil şi entitatea are o obligaţie legată de demontare, mutare a imobilizării corporale şi de refacere a amplasamentului. Costurile estimate cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondenţă cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea").

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. Cheltuielile efectuate în legătură cu

imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune sau alte contracte similare se evidenţiază în contabilitatea entităţii care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcţie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Costul reparaţiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investiţiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătăţirea parametrilor tehnici iniţiali ai acestora şi să conducă la obţinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare faţă de cele estimate iniţial. Obţinerea de beneficii se poate realiza fie direct, prin creşterea veniturilor, fie indirect, prin reducerea cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare.

Mobilizările corporale în curs de execuţie reprezintă investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz. Imobilizările corporale în curs de execuţie se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz. Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleaşi principii ca şi pentru un activ achiziţionat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacţii normale, atunci costul activului este de obicei acelaşi cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în cursul construcţiei în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Evaluarea la data bilanţului

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare.

Amortizarea

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică şi condiţiile de utilizare a acestora. În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcţie de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată. O modificare semnificativă a condiţiilor de utilizare sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare. În cazuri excepţionale, durata de amortizare stabilită iniţial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate. Se supun, de asemenea, amortizării investiţiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere. La expirarea contractului de închiriere, valoarea investiţiilor efectuate şi a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcţie de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.

Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;

c) amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile;

d) amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteptă să fie consumate de entitate. Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice, în funcție de politica contabilă adoptată. Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Terenurile nu se amortizează. Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă determinată de administratori sau persoanele care au obligația gestionării entității, pe baza duratelor de viață utilă ale acestora.

Cedarea și casarea

O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară. Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare", respectiv „Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

Compensații de la terți

În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice distincte și trebuie înregistrate ca atare pe

baza documentelor justificative. Astfel, deprecierea activelor se evidențiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor conform contabilității de angajamente, în momentul stabilirii acestuia. Exemple de asemenea compensații pot fi înregistrate în următoarele situații: **a)** sume plătite/de plătit de către companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezastre naturale sau furt; **b)** sume acordate de guvern, în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

Imobilizări financiare

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi. Prin interese de participare se înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20%.

Contravaloarea acțiunilor şi a altor imobilizări financiare primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 „Alte rezerve." În categoria altor investiții deținute ca imobilizări se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obținerii de profit pe termen lung.

La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele şi cauțiunile depuse de entitate la terți. În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii. Entitățile care au evidențiat în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

Evaluarea inițială

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Evaluarea la data bilanțului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Reguli de evaluare alternative

Reevaluarea imobilizărilor corporale

Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârşitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu. Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea. Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție situațiile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale. Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabileşte o nouă valoare şi o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare. În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele

explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum şi elementul afectat din contul de profit şi pierdere.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanţului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesionişti calificaţi în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut naţional şi internaţional. La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

a) recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului şi valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piaţă.

În cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie/costului de producţie sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate. O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei entităţi. Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; maşini şi echipamente; nave; aeronave etc. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanţului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piaţă.

Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat, de exemplu, din cauză că nu există o piaţă activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanţ la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

O piaţă activă este o piaţă unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii: a) elementele comercializate sunt omogene; b) pot fi găsiţi în permanenţă cumpărători şi vânzători interesaţi; şi c) preţurile sunt cunoscute de cei interesaţi. Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanţ trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferenţa dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital şi rezerve" (contul 105 „Rezerve din reevaluare"). Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative. Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exerciţiului financiar, entităţile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informaţii:

a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exerciţiului financiar;

b) diferenţele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar;

c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;

d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exerciţiului financiar.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve (contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci când acest surplus reprezintă un câştig realizat. Câştigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câştig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului iniţial al activului. Dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel: ca o creştere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve", dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ. Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială. Rezerva din reevaluare trebuie redusă în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate şi pentru obţinerea scopului său. Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit şi pierdere. Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepţia cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situaţie în care surplusul din reevaluare reprezintă câştig efectiv realizat.

Ajustările de valoare se calculează în fiecare exerciţiu financiar pe baza valorii atribuite imobilizării la încheierea acelui exerciţiu financiar. În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanţ de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informaţii: a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate şi suma ajustărilor cumulate de valoare; sau b) valoarea la data bilanţului a diferenţei dintre valoarea rezultată din reevaluare şi cea reprezentând costul istoric şi, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare

Prin derogare de la regulile generale de evaluare, entităţile pot evalua în situaţiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justă.

Un instrument financiar reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate şi o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

Un activ financiar este orice activ care reprezintă:

a) numerar;

b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entităţi;

c) un drept contractual:

- de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiţii care sunt potenţial favorabile entităţii; sau

d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii şi este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau alt activ financiar pentru un număr fix din instrumentele de capital ale entităţii. În acest scop, instrumentele de capital ale entităţii nu includ instrumente care sunt ele însele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii.

O datorie financiară este orice datorie care reprezintă:

a) o obligaţie contractuală:

- de a ceda lichidităţi sau alt activ financiar unei alte entităţi; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiţii care sunt potenţial nefavorabile pentru entitate;

sau

b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii şi este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar în schimbul unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii.

Un instrument derivat este un instrument financiar care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- valoarea sa se modifică ca urmare a variaţiilor unei anumite rate de dobândă, a preţului unui instrument financiar, a preţului unor mărfuri, a unui curs de schimb valutar, a unui indice de preţuri sau rate, a unui rating de credit sau indice de credit sau a altei variabile, cu condiţia ca, în cazul unei variabile nefinanciare, aceasta să nu fie specifică unei părţi contractuale (uneori denumită „bază" sau „element suport");

- nu solicită nicio investiţie iniţială netă sau solicită o investiţie iniţială netă care este mai mică decât cea necesară pentru alte tipuri de contracte de la care se aşteptă reacţii similare la modificările condiţiilor de piaţă; şi

- este decontat la o dată viitoare.

Exemple de tipuri de instrumente derivate sunt contractele ferme de schimb la termen (forward), contractele **swap** de valute, contractele **futures** şi instrumentele condiţionale (opţiunile cumpărate sau vândute).

Una dintre caracteristicile definitorii ale unui instrument derivat este faptul că necesită o investiţie netă iniţială a cărei valoare este mai mică decât cea care ar fi necesară în cazul altor contracte de la care se aşteptă să reacţioneze identic la factorii pieţei.

Opţiunile se încadrează în definiţia instrumentelor derivate deoarece prima plătită, indiferent de exercitarea sau nu a opţiunii, este mai mică decât investiţia ce ar fi necesară pentru obţinerea instrumentului financiar de bază cu care este corelată opţiunea.

În cazul contractelor cu instrumente derivate, angajamentele de cumpărare sau vânzare aferente acestora se înregistrează în conturi în afara bilanţului (cont 8039 „Alte valori în afara bilanţului", analitic distinct), în momentul încheierii contractelor.

În general, valoarea justă iniţială a instrumentelor derivate este zero, cu excepţia opţiunilor pentru care valoarea justă iniţială este dată de valoarea primei plătite sau încasate, caz în care contravaloarea acestora se evidenţiază în conturile bilanţiere corespunzătoare de creanţe, respectiv datorii.

Operaţiunile de schimb la vedere sunt operaţiunile de cumpărare şi de vânzare a valutelor, cu decontarea în termenul stabilit în general prin reglementări sau convenţii ale pieţei respective, de regulă maxim de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacţiei, la cursul de schimb stabilit între părţi (curs **spot**).

Operaţiunile de schimb la termen (**forward**) sunt considerate operaţiunile de cumpărare şi de vânzare a valutelor, cu decontare după termenul stabilit în general prin reglementări sau convenţii ale pieţei respective, de regulă mai mult de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacţiei, la cursul de schimb stabilit între părţi (curs **forward**).

Operaţiunile SWAP sunt operaţiuni de cumpărare şi vânzare simultană a unei sume în valută, cu decontarea la două date, de valori diferite (de regulă **spot** şi **forward**) la cursurile de schimb stabilite (**spot** şi **forward**) la data tranzacţiei.

Contractele bazate pe marfă care dau oricăreia dintre părţile contractante dreptul de decontare în numerar sau prin alte instrumente financiare se consideră instrumente financiare derivate, cu excepţia cazurilor în care: a) acestea au fost încheiate şi continuă să îndeplinească cerinţele aşteptate ale entităţii privind cumpărarea, vânzarea sau utilizarea produsului de bază; b) acestea au fost iniţial destinate unui astfel de scop; şi c) se aşteaptă ca acestea să fie decontate prin livrarea mărfii.

Evaluarea la valoarea justă se aplică numai datoriilor care sunt: a) deţinute ca parte a unui portofoliu de tranzacţionare; sau b) instrumente financiare derivate.

Evaluarea la valoarea justă nu se aplică: a) instrumentelor financiare nederivate deţinute până la scadenţă; b) împrumuturilor şi creanţelor generate de entitate şi nedeţinute în scopul tranzacţionării; şi c) intereselor în filiale, întreprinderi asociate şi asocieri în participaţie, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu plata contingentă într-o combinare de întreprinderi, precum şi altor instrumente financiare cu astfel de caracteristici speciale şi care, în concordanţă cu ceea ce este general acceptat, se contabilizează diferit faţă de alte instrumente financiare.

Prin combinare de întreprinderi se înţelege gruparea unor entităţi individuale într-o singură entitate raportoare, determinată de obţinerea controlului de către o entitate asupra uneia sau mai multor întreprinderi.

Valoarea justă se determină prin referire la: a) valoarea de piaţă, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu uşurinţă o piaţă credibilă. Dacă valoarea de piaţă nu se poate identifica cu uşurinţă pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, valoarea de piaţă poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar; sau b) o valoare determinată cu ajutorul unor modele şi tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele pentru care nu se poate identifica cu uşurinţă o piaţă credibilă. Astfel de modele şi tehnici trebuie să asigure o

aproximare rezonabilă a valorii de piaţă şi trebuie testate periodic (şi revizuite, dacă este cazul) prin compararea valorilor furnizate cu preţurile tranzacţiilor efective observabile sau pe baza oricăror informaţii de piaţă disponibile.

Piaţa credibilă are semnificaţia pieţei active.

Prin investiţie netă într-o entitate străină se înţelege valoarea interesului entităţii raportoare din activele nete ale acelei entităţi străine. Un element monetar ce urmează a fi primit de la o entitate străină sau plătit unei entităţi străine, pentru care decontarea nu este nici planificată şi nici nu este probabil a fi făcută în viitorul apropiat, este, în esenţă, o parte a investiţiei nete a entităţii în acea entitate străină. Astfel de elemente monetare pot include creanţe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanţele şi datoriile comerciale. Entitatea care deţine un element monetar de primit de la o entitate străină sau plătit unei entităţi străine, poate fi orice filială a grupului.

Rezerva de valoare justă se ajustează atunci când sumele înregistrate în aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea evaluării la valoarea justă. Rezerva de valoare justă va rămâne evidenţiată în contabilitate atât timp cât sunt evidenţiate în bilanţ instrumentele financiare cărora le este aferentă.

Dacă a fost aplicată evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare, notele explicative prezintă: a) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor şi tehnicilor de evaluare; b) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit şi pierdere, precum şi modificările incluse în rezerva de valoare justă; c) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informaţii privind aria şi natura instrumentelor, inclusiv termenii şi condiţiile semnificative care pot afecta valoarea, momentul şi certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; şi d) un tabel care să prezinte modificările rezervei de valoare justă în cursul exerciţiului financiar.

2.3. Tehnici contabile privind activele circulante

Recunoaşterea activelor circulante

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când: a) se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; b) este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării; c) se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată. Toate celelalte active reprezintă active imobilizate. Ciclul de exploatare al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar. Echivalentele de numerar reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În categoria activelor circulante se cuprind: a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură; b) creanţe; c) investiţii pe termen scurt; d) casa şi conturi la bănci.

Evaluarea activelor circulante

Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz. Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piaţă sau, în circumstanţe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă

acestora la data bilanțului. Evaluarea efectuată nu poate fi continuată dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile. Prin urmare, în situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri. Dacă activele circulante fac obiectul ajustărilor de valoare cu caracter excepțional, exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.

Stocuri

Stocurile sunt active circulante: a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității; b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activității; sau c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii. În categoria stocurilor se cuprind şi activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea şi vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări. De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri.

Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

Transferul poate fi efectuat dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării imobilizării, evidențiată de începerea modernizării, în vederea vânzării. Ca urmare, dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidență, şi nu ca element de stoc. Modernizarea are semnificația cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției şi vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate. Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia. În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării şi care ulterior îşi schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

În cadrul stocurilor se cuprind:

a) mărfurile, şi anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;

b) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

d) materialele de natura obiectelor de inventar;

e) produsele, şi anume: semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor; produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entităţii, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor; rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile;

f) animalele şi păsările, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie – lână, lapte şi blană;

g) ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte;

h) producţia în curs de execuţie, reprezentând producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi, maşinile folosite numai ca material de demonstraţie pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstraţie au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor şi beneficiilor.

În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietăţii şi de livrare coincid. Totuşi, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru: bunuri vândute în consignaţie sau stocurile la dispoziţia clientului; stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidenţa debitorului până la vânzarea lor; bunuri recepţionate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului; bunuri livrate şi nefacturate, care trebuie scoase din evidenţă, transferul de proprietate având loc; bunuri vândute şi nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietăţii. De exemplu, la vânzările cu condiţia de livrare „ex-work", bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziţia cumpărătorului etc.

Deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Este necesar să se asigure:

a) recepţionarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate şi înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanţului;

b) în situaţia unor decalaje între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entităţii, se procedează astfel: bunurile sosite fără factură se

înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare; bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel: bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanţului; bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări şi, respectiv, la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Costul stocurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc. Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

Materiile prime şi materialele consumabile care sunt în mod constant înlocuite şi a căror valoare totală este de o importanţă secundară pentru entitate pot fi prezentate la „Active" la o valoare şi cantitate fixe, dacă valoarea, cantitatea şi structura acestora nu variază în mod semnificativ.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale. Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

În funcţie de specificul activităţii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producţie sau metoda preţului cu amănuntul, în comerţul cu amănuntul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat. Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie trebuie evidenţiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

Coeficient de repartizare[1]	Soldul iniţial al diferenţelor de preţ	+	Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exerciţiului financiar până la finele perioadei de referinţă	100
	Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare	+	Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul exerciţiului financiar până la finele perioadei de referinţă	

[1] La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul iniţial al contului de mărfuri şi valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Diferenţele de preţ se înregistrează proporţional atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra bunurilor rămase în stoc.

În comerţul cu amănuntul poate fi utilizată metoda preţului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. În această situaţie, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieşirea din gestiune a stocurilor şi altor active fungibile, acestea se evaluează şi înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode: a) metoda primul intrat-primul ieşit – FIFO; b) metoda costului mediu ponderat – CMP; c) metoda ultimul intrat-primul ieşit – LIFO. Dacă valoarea prezentată în bilanţ, rezultată după aplicarea metodelor specificate în alin. (1), diferă în mod semnificativ, la data bilanţului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piaţă cunoscute înainte de data bilanţului, valoarea acestei diferenţe trebuie prezentată în notele explicative ca total pe categorie de active. Potrivit metodei „primul intrat-primul ieşit" (FIFO), bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică. Metoda „costului mediu ponderat" (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepţie. Perioada de calcul nu trebuie să depăşească durata medie de stocare. Potrivit metodei „ultimul intrat, primul ieşit" (LIFO), bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau costul de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă, în situaţii excepţionale, administratorii decid să modifice metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informaţii: motivul modificării metodei, şi efectele sale asupra rezultatului. O entitate trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Noţiunea de „utilizare similară" este proprie fiecărei entităţi. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată. O diferenţă în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

Valoarea produselor şi serviciilor în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la sfârşitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producţie.

Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condiţiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric. Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei. Entităţile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligaţii fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli. Stabilirea ieşirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârşitul perioadei. Ieşirile de stocuri se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, şi valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei stabilite pe baza inventarului. Inventarul intermitent nu se utilizează în comerţul cu amănuntul în situaţia în care se aplică metoda global-valorică.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Investiţii pe termen scurt

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, altor investiţii pe termen scurt, disponibilităţilor în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt şi altor valori de trezorerie. Contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 „Alte venituri financiare".

Alte investiţii pe termen scurt reprezintă obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiţii pe termen scurt intră şi depozitele bancare pe termen scurt. În categoria altor investiţii pe termen scurt se evidenţiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obţinerii de profit în urma vânzării într-o perioadă scurtă de timp.

La intrarea în entitate, investiţiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziţie, prin care se înţelege preţul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor. Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de constituire. Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare. Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Pentru deprecierea investiţiilor deţinute ca active circulante, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor. La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieşirea din entitate a investiţiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

Certificatele verzi

Producătorii de energie din surse regenerabile, care beneficiază de certificate verzi emise de operatorul de transport şi sistem, potrivit legii, înregistrează certificatele primite în contul 508 „Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate" analitic distinct, pe seama veniturilor înregistrate în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans" analitic distinct). Veniturile înregistrate în avans se evidenţiază în contul de profit şi pierdere pe măsura vânzării certificatelor verzi. La înregistrarea în contabilitate, certificatele verzi primite se evaluează la preţul de tranzacţionare de la data primirii, publicat de operatorul pieţei de energie electrică (SC OPCOM SA).

La sfârşitul exerciţiului financiar, certificatele verzi evidenţiate în contul 508 „Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate" analitic distinct se evaluează la valoarea de tranzacţionare publicată de operatorul pieţei de energie electrică (SC OPCOM SA) pentru ultima tranzacţie, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferenţelor rezultate (contul 768 „Alte venituri financiare" sau contul 668 „Alte cheltuieli financiare", după caz).

Furnizorii de energie electrică şi producătorii obligaţi, potrivit legii, să achiziţioneze anual un număr de certificate verzi înregistrează contravaloarea certificatelor verzi achiziţionate în contul 652 „Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător". În situaţia în care achiziţionarea certificatelor verzi se efectuează înainte de termenele prevăzute de lege, contravaloarea certificatelor verzi se înregistrează în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", urmând ca la termenele legale să se înregistreze cheltuiala în contul 652 „Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător".

În situaţia în care alte entităţi achiziţionează certificate verzi în scopul realizării de profit pe termen scurt, în condiţiile prevăzute de legislaţie, certificatele verzi sunt asimilate investiţiilor pe termen scurt, fiind înregistrate în contul 508 „Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate"/analitic distinct.

La sfârşitul exerciţiului financiar, certificatele verzi se evaluează la valoarea de tranzacţionare publicată de operatorul pieţei de energie electrică (SC OPCOM SA) pentru ultima tranzacţie, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferenţelor rezultate (contul 768 „Alte venituri financiare" sau contul 668 „Alte cheltuieli financiare", după caz).

Certificatele verzi anulate, potrivit legii, pentru că nu au fost utilizate în perioada de valabilitate se evidenţiază pe seama cheltuielilor perioadei (contul 668 „Alte cheltuieli financiare"). Acelaşi tratament contabil se aplică şi în cazul anulării certificatelor verzi obţinute necuvenit de un operator economic acreditat, dacă acestea nu au fost încă tranzacţionate.

Casa şi conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilităţile în lei şi valută, cecurile entităţii, creditele bancare pe termen scurt, precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturile curente. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, pe bază de documente prezentate entităţii şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă. Dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit şi cele de încasat, aferente exerciţiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Contabilitatea disponibilităţilor aflate în bănci/casierie şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate, se ţine distinct în lei şi în valută.

Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.

La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

În vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie"). În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului. Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii şi nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverşi (461 „Debitori diverşi") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței.

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria entității. Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României şi a reglementărilor emise în acest scop.

2.4. Practici privind amortizarea fiscală

Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art. 24 Cod fiscal.

Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplineşte cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut şi utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

Valoarea de intrare a mijloacelor fixe (valoarea fiscala)

Perioada de aplicare	Valoarea de intrare (valoarea fiscala) a mijloacelor fixe	Baza legală
1 iulie 2013-prezent	2.500 lei	H.G. nr. 276/2013
12 Februarie 2007-30 iunie 2013	1.800 lei	H.G. nr. 105/2007
12 Ianuarie 2004-11 Februarie 2007	15.000.000 lei vechi (1.500 lei)	H.G. nr. 1553/2003
4 Mai 2001-11 Ianuarie 2004	8.000.000 lei vechi (800 lei)	H.G. nr. 424/2001
16 Decembrie 1999-3 Mai 2001	5.000.000 lei vechi (500 lei)	H.G. nr. 1035/1999
1 Ianuarie 1997-15 Decembrie 1999	1.000.000 lei vechi (100 lei)	H.G. nr. 105/1997
1 Ianuarie 1994-31 Decembrie 1996	200.000 lei vechi (20 lei)	Legea nr. 15/1994

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investiţiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locaţie de gestiune, asociere în participaţiune şi altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investiţiile efectuate pentru descopertă în vederea valorificării de substanţe minerale utile, precum şi pentru lucrările de deschidere şi pregătire a extracţiei în subteran şi la suprafaţă;

d) investiţiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investiţiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparţinând domeniului public, precum şi în dezvoltări şi modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri;

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile IFRS.

Nu reprezintă active amortizabile:

a) terenurile, inclusiv cele împădurite;

b) tablourile şi operele de artă;

c) fondul comercial;

d) lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii;

e) bunurile din domeniul public finanţate din surse bugetare;

f) orice mijloc fix care nu îşi pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;

g) casele de odihnă proprii, locuinţele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor;

h) imobilizările necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile.

Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcţiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al maşinilor, uneltelor şi instalaţiilor, precum şi pentru computere şi echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

În cazul metodei de amortizare degresivă, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienţii următori:

a) 1,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 şi 5 ani;

b) 2,0 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 şi 10 ani;

c) 2,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăşi 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

Cheltuielile aferente achiziţionării de brevete, drepturi de autor, licenţe, mărci de comerţ sau fabrică şi alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepţia cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile, precum şi cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziţionării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenţie se poate utiliza şi metoda de amortizare degresivă sau accelerată. Pentru încadrarea cheltuielilor de dezvoltare în categoria imobilizărilor necorporale se utilizează criteriile prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcţiune;

b) pentru cheltuielile cu investiţiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesionare sau închiriere, după caz;

c) pentru cheltuielile cu investiţiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune de cel care a efectuat investiţia, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

d) pentru cheltuielile cu investiţiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;

e) amortizarea clădirilor şi a construcţiilor minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanţe minerale solide şi cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi a investiţiilor pentru descopertă se calculează pe unitate de produs, în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă. Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează: din 5 în 5 ani la mine, cariere, extracţii petroliere, precum şi la cheltuielile de investiţii pentru descopertă; din 10 în 10 ani la saline;

f) În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile IFRS şi care stabilesc pentru amortizarea mijloacelor fixe specifice activităţii de explorare şi producţie a resurselor de petrol şi gaze şi alte substanţe minerale politici contabile specifice domeniului de activitate, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate se deduce prin utilizarea metodei de amortizare fiscală utilizate înainte de casarea acestora, pe perioada rămasă. Aceste reguli se aplică şi pentru valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul retratării mijloacelor fixe specifice activităţii de explorare şi producţie a resurselor de petrol şi gaze şi alte substanţe minerale;

g) mijloacele de transport pot fi amortizate şi în funcţie de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcţionare prevăzut în cărţile tehnice, pentru cele achiziţionate după data de 1 ianuarie 2004;

h) pentru locuinţele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeţei construite prevăzute de legea locuinţei;

i) numai pentru autoturismele folosite de persoanele cu funcţii de conducere şi de administrare ale persoanei juridice.

Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puţin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcţiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investiţiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune, se calculează pe baza perioadei iniţiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungeşte ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opţiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiţiei.

Cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Prin casarea unui mijloc fix se înţelege operaţia de scoatere din funcţiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia şi valorificarea părţilor componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Valoarea imobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuţie care nu se mai finalizează şi se scot din evidenţă pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare sau abandonare, precum şi valoarea rămasă a investiţiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune, în situaţia în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.

În cazul în care se înlocuiesc părţi componente ale mijloacelor fixe amortizabile/ imobilizărilor necorporale cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părţilor înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părţilor înlocuite şi majorarea cu valoarea fiscală aferentă părţilor noi înlocuite, pe durata normală de utilizare rămasă.

În cazul în care se înlocuiesc părţi componente ale mijloacelor fixe amortizabile/ imobilizărilor necorporale după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.

Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă şi bolilor profesionale, precum şi înfiinţării şi funcţionării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcţiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare.

Cheltuielile aferente achiziţionării sau producerii de containere sau ambalaje, care circulă între contribuabil şi clienţi, se recuperează prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care îşi menţine dreptul de proprietate asupra containerelor sau a ambalajelor.

În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile IFRS, pentru activele imobilizate deţinute pentru activitatea proprie, transferate în categoria activelor imobilizate deţinute în vederea vânzării şi reclasificate în categoria activelor imobilizate deţinute pentru activitatea proprie, valoarea fiscală rămasă neamortizată este valoarea fiscală dinaintea reclasificării ca active imobilizate deţinute în vederea vânzării. Durata de amortizare este durata normală de utilizare rămasă determinată în baza duratei normale de utilizare iniţiale, din care se scade durata în care a fost clasificat în categoria activelor imobilizate deţinute în vederea vânzării. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care a fost reclasificat în categoria activelor imobilizate deţinute pentru activitatea proprie, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

III. Cazuri practice

3.1. Monografia contabilă aplicabilă bunurilor constatate lipsă şi deteriorate

Din punct de vedere contabil, conform pct. 206 din O.M.F.P. nr. 3055/2009, creanţele/datoriile entităţii faţă de alţi terţi, alţii decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverşi. Cu alte cuvinte, aţi încasat nişte sume cu titlu de recuperare de prejudiciu de la o entitate externă şi trebuie să le evidenţiaţi prin conturile de debitori/creditori diverşi.

Operaţiunile contabile sunt:

1. Evidenţierea în contabilitate a recunoaşterii valorii bunurilor constatate lipsă şi deteriorate, imputate terţilor:

% 461. Debitori diverşi/societatea x /bunuri lipsă 461. Debitori diverşi/ societatea x / bunuri deteriorate	=	758. Alte venituri din exploatare

2. Evidenţierea în contabilitate a încasării cu numerar a valorii bunurilor constatate lipsă şi deteriorate, imputate terţilor:

5311. Casa în lei	=	% 461. Debitori diverşi/societatea x /bunuri lipsă 461. Debitori diverşi/ societatea x / bunuri deteriorate

3.2. Monografia contabilă aplicabilă acreditivului

Acreditivul este un instrument de plată des utilizat în schimburile economice internaţionale. Această modalitate de plată presupune că un cumpărător rezervă o anumită sumă de bani în

numele furnizorului sau la banca furnizorului, în vederea achitării bunurilor, a serviciilor prestate sau a lucrărilor efectuate, conform clauzelor contractuale. Prin acreditiv, cumpărătorul se asigură că furnizorul şi-a achitat în mod corect sarcinile contractuale iar furnizorului are siguranța încasării sumelor convenite.

Din punct de vedere contabil, acreditivul se regăseşte reglementat la pct. 175 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3055/2009. Astfel, în vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. În contabilitate, operațiunile care implică acreditive se țin cu ajutorul **contului contabile 541 „Acreditive”.**

Operațiunile contabile determinate de utilizarea acreditivului sunt:

1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **deschiderea acreditivului**:

581. Viramente interne	=	5121 Conturi curente la bănci/analitic	20.000 lei

Şi implicit:

5411. Acreditive în lei	=	581. Viramente interne	20.000 lei

2. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **achiziția mijlocului de transport**:

2133 Mijloace de transport /analitic	=	404 Furnizori de imobilizări	17.500 lei

3. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **decontarea furnizorului din acreditivul deschis:**

404 Furnizori de imobilizări	=	5411. Acreditive în lei	17.500 lei

4. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **închiderea acreditivului neutilizat**:

5121 Conturi curente la bănci/analitic	=	5411. Acreditive în lei	2.500 lei

3.3. Monografia înregistrărilor contabile care se aplică achiziționării unui domeniu web şi găzduirea acestuia

Achiziționarea unui domeniu web

Din punct de vedere juridic, domeniul este un drept de folosință. Achiziționarea unui domeniu web este diferită de găzduirea unui website. Găzduirea unui website se referă la stocarea fişierelor ce constituie website-ul. În general, serviciul de găzduire include şi servicii suplimentare de mail, FTP etc.

Regula de bază pentru contabilizarea unui soft

Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Acelaşi lucru este valabil şi pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

Recunoaşterea în contabilitate a achiziţionării unui domeniu web şi găzduirea acestuia

Domeniul web este asimilat altor imobilizări necorporale. Programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine. În cazul programelor informatice achiziţionate împreună cu licenţele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate şi amortizate separat. Domeniul web se înregistrează iniţial la costul de achiziţie sau de producţie şi se contabilizează în contul 208 Alte imobilizări necorporale/analitic site. Găzduirea este o prestare de serviciu şi se contabilizează în contul 628 Alte cheltuieli cu prestările de servicii/analitic la nivel de contract.

Scoaterea din evidenţă a unei imobilizări necorporale

O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidenţă la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sau cedarea sa. În cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări necorporale, sunt evidenţiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, şi trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare", respectiv „Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

1. Operaţiunea contabilă privind achiziţionarea unui domeniu de internet (domeniu web), conform contract de achiziţie şi factură:

%	=	404 „Furnizori de imobilizări"/analitic
208 „Alte imobilizări necorporale"/analitic		
4426 „TVA"		

2. Operaţiunea contabilă privind plata unui domeniu de internet, conform contract de achiziţie şi ordin de plată:

404 „Furnizori de imobilizări"/analitic	=	5121 „Conturi curente la bănci"/analitic

3. Operaţiunea contabilă privind amortizarea unui domeniu de internet:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"/analitic	=	2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"/analitic

4. Scoaterea din gestiune a unui domeniu de internet:

2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"/analitic	=	208 „Alte imobilizări necorporale"/analitic

5. Operaţiunea contabilă privind factura de găzduire a site-ului (este periodică):

%	=	401 „Furnizori"/analitic
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"/analitic		
4426 „TVA"		

6. Operaţiunea contabilă privind plata facturii de găzduire a site-ului:

401 „Furnizori"/analitic	=	5121 „Conturi curente la bănci"/analitic

Notă: Această serie de operaţiuni contabile este aplicabilă numai în situaţia în care domeniul de internet este utilizat pentru uzul propriu şi nu pentru comercializare.

Articolul 13. Contabilizarea operaţiunilor

Înregistrarea, evaluarea şi prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se efectuează conform reglementărilor contabile aplicabile.

Notă:
Art. 13 a fost modificat prin pct. 15 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul instituie regulile contabile privind înregistrarea, evaluarea şi prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii. Înregistrarea, evaluarea şi prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se realizează prin intermediul conturilor contabile. Metodologia practică de înregistrare contabilă a principalelor operaţiuni economico-financiare se mai numeşte şi funcţiunea conturilor. La reflectarea în contabilitate a operaţiunilor economice derulate se are în vedere conţinutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor şi politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.

Articolul 14. Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ

Abrogat prin punctul 16. din Ordonanţă de urgenţă nr. 37/2011 începând cu 2 aprilie 2011.

Articolul 15. Contabilitatea capitalurilor

Valoarea acţiunilor emise sau a altor titluri, precum şi vărsămintele efectuate în contul capitalului subscris se reflectă distinct în contabilitate.

Legislaţie conexă:
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul este rezervat stabilirii modului de reflectare în contabilitate a acţiunilor emise sau a altor titluri, precum şi vărsămintelor efectuate în contul capitalului subscris. Valoarea acţiunilor sau a altor titluri de valoare, emise şi subscrise, se reflectă distinct în contabilitate. Capitalul şi rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acţionarilor asupra activelor unei entităţi, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului financiar. La elaborarea situaţiilor financiare, entităţile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entităţii.

II. Comentariu

2.1. Structura capitalului

În funcţie de provenienţa şi apartenenţa sa, capitalul este structurat pe trei piloane: Capitalurile proprii, Provizioane şi Împrumuturi şi datorii asimilate.

2.2. Arhitectura conturilor de capitaluri

Clasa 1 – Conturi de capitaluri

10. CAPITAL ŞI REZERVE
101. Capital[1]
1011. Capital subscris nevărsat (P)
1012. Capital subscris vărsat (P)
1015. Patrimoniul regiei (P)
1016. Patrimoniul public[2] (P)
1018. Patrimoniul institutelor naţionale de cercetare-dezvoltare (P)
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)
1043. Prime de aport (P)
1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (P)
105. Rezerve din reevaluare (P)
106. Rezerve
1061. Rezerve legale (P)
1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
1064. Rezerve de valoare justă[3] (P)
1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
1067. Rezerve din diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină[4] (A/P)
1068. Alte rezerve (P)
107. Rezerve din conversie[5] (A/P)
108. Interese care nu controlează[6]
1081. Interese care nu controlează – rezultatul exerciţiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)
109. Acţiuni proprii
1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)
1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)
1095. Acţiuni proprii reprezentând titluri deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

11. REZULTATUL REPORTAT
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29[7] (A/P)
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene (A/P)

---

[1] În funcţie de forma juridică a entităţii, se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.
[2] Acest cont mai apare doar la entităţile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.
[3] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[4] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[5] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[6] Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate.
[7] Acest cont apare doar la entităţile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001 şi până la închiderea soldului acestui cont.

12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR
121. Profit sau pierdere (A/P)
129. Repartizarea profitului (A)

14. CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII
141. Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

15. PROVIZIOANE
151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii (P)
1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (P)
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea (P)
1514. Provizioane pentru restructurare (P)
1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (P)
1516. Provizioane pentru impozite (P)
1518. Alte provizioane (P)

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
166. Datorii care privesc imobilizările financiare
1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)
168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
169. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

2.3. Tehnici contabile privind capitalurile proprii

2.3.1. Capitalul social

Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a entității. Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, nu se evidențiază în conturi bilanțiere. La cedarea bunurilor respective, entitățile care au evidențiate aceste bunuri în conturi de imobilizări, în corespondență cu contul 1016 „Patrimoniul public", scot din evidență imobilizările prin diminuarea patrimoniului public, cu aprobarea organelor competente.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital. Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate. Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii. Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii. Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare.

Documente privind evidența capitalului social

- Actul constitutiv: documentul prin care se stabilește modul de organizare și funcționare a societății comerciale, cuprinzând informații privind:

- denumirea şi sediul societăţii, forma juridică, obiectul de activitate, capitalul social subscris, structura acestuia şi modalităţile de constituire, organele de conducere şi administrare, dizolvare a societăţii etc.

- Vărsarea capitalului social subscris se reflectă în următoarele tipuri de documente, în funcţie de natura aporturilor:
  - Chitanţă – pentru depunerea aportului la casierie în numerar;
  - Foaie de vărsământ – pentru depunerea aportului la bancă în contul de disponibil;
  - Proces-verbal de predare-preluare – în cazul aporturilor în natură, în care se precizează caracteristicile şi valoarea bunurilor aduse ca aport, evaluate de către o comisie sau de către un expert evaluator.
- Registrul acţionarilor/asociaţilor – ţine evidenţa nominală a capitalului social pe fiecare acţionar/asociat, cuprinzând numărul de acţiuni/părţi sociale subscrise şi valoarea nominală a acestora, vărsămintele efectuate, menţiuni privind vânzarea sau cumpărarea de acţiuni/părţi sociale.

Acţiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanţ ca o corecţie a capitalului propriu. Câştigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii (acţiuni, părţi sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit şi pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operaţiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii şi se prezintă distinct în bilanţ, respectiv Situaţia modificărilor capitalului propriu, astfel:

- câştigurile sunt reflectate în contul 141 „Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";

- pierderile sunt reflectate în contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Nu reprezintă câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii, diferenţele de curs valutar dintre momentul subscrierii acţiunilor şi momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Câştigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate şi valoarea lor de răscumpărare.

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate şi valoarea lor nominală.

Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii") atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 „Cheltuieli de constituire").

Soldul creditor al contului 141 „Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", respectiv soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", poate majora, respectiv diminua, suma altor rezerve (cont 1068 „Alte rezerve").

În notele explicative trebuie cuprinse informaţii referitoare la operaţiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii. Soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" poate fi acoperit, de asemenea, din rezultatul reportat şi alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

În cazul fuziunii prin absorbţie, valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită în capitalul societăţii absorbante se evidenţiază de societatea absorbantă, cu ocazia preluării

elementelor de bilanț ale societății absorbite, în contul 1095 „Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă".

2.3.2. Primele legate de capital

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport şi de conversie. Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor. Prima de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni sau părți sociale şi valoarea nominală a acestora. Prima de fuziune se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune şi valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante. Prima de aport se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate şi valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi. Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatare şi valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiunilor depăşeşte valoarea acțiunilor corespunzătoare.

Primele de capital reprezintă suplimentul de aport neîncorporat în capitalul social. Capitalul adițional se constituie ca excedent:

- între valoarea de emisiune şi valoarea nominală (primele de emisiune);
- între valoarea contabilă sau intrinsecă a acțiunilor stabilite în urma fuziunii societăților şi valoarea lor nominală (primele de fuziune);
- între valoarea bunurilor primite ca aport şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise (primele de aport) şi
- între valoarea nominală a obligațiunilor convertite în acțiuni şi valoarea nominală a acțiunilor (prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni).

Operațiile care se înregistrează în contabilitate privind primele legate de capital sunt cele legate de constituirea lor ca sursă de finanțare şi de utilizare pentru acoperirea cheltuielilor de stabiliment sau de încorporarea lor în rezerve.

Evidența primelor legate de capital se realizează prin contul sintetic de gradul I, cu funcție de pasiv, 104 „Prime legate de capital".

2.3.3. Rezervele din reevaluare

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare", după caz. Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte şi pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc. Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective. Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor legale referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile de valori economice create prin reevaluarea activelor imobilizate. Valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte unui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia după reevaluare.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului, în raport de o piață activă.

Tratamentul contabil al diferenţelor din reevaluare	
Dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creştere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ, sau un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior, la acelaşi element de activ.	Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare), sau o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Evidenţa rezervelor din reevaluare se ţine cu ajutorul contului pasiv 105 „Rezerve din reevaluare".

2.3.4. Alte rezerve

Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale şi alte rezerve. Rezervele legale se constituie anual din profitul entităţii, în cotele şi limitele prevăzute de lege, şi din alte surse prevăzute de lege. Rezervele legale pot fi utilizate numai în condiţiile prevăzute de lege. Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entităţii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia. Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Rezervele reprezintă în principiu beneficii capitalizate în mod durabil de întreprindere până la o decizie contrară a organelor autorizate. În mod excepţional, rezervele se mai pot constitui şi din alte resurse cum sunt diferenţele din reevaluare şi primele de capital.

Rezervele se împart în: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale şi alte rezerve.

Rezervele legale se constituie în proporţie de cel puţin 5% din profitul contabil anual înainte de impozitare (profitul brut) până la limita când rezerva atinge 20% din capitalul social – la societăţile comerciale cu capital autohton şi regiile autonome – şi 25% la societăţile comerciale cu participare de capital străin.

Se precizează că sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în limita a 5% din profitul anual, până ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social. Prin scopul lor, rezervele legale sunt destinate să protejeze capitalul social în cazul în care exerciţiile financiare s-au încheiat cu pierderi.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din beneficii nete ale unităţilor patrimoniale, conform prevederilor din statutul acestora. Ele pot avea ca scop temperarea asociaţilor de a pretinde dividende în dauna altor obligaţii mai mari şi mai urgente ale întreprinderii privind funcţionarea sa normală.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net şi din alte surse, cum sunt primele legate de capital, fiind destinate acoperirii pierderilor, creşterii capitalului social, acordării de dividende şi în anii de exerciţiu financiar care se încheie cu pierderi, pentru răscumpărarea propriilor acţiuni de către societate şi alte destinaţii stabilite prin hotărârea generală a asociaţilor.

Evidenţa rezervelor se realizează prin contul de pasiv 106 „Rezerve".

2.4. Tehnici contabile privind datoriile pe termen lung

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni şi prime de rambursare a acestora, credite

bancare pe termen lung şi mediu, sumele datorate entităţilor afiliate şi entităţilor de care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora.

2.4.1. Împrumuturile din emisiunile de obligaţiuni

Împrumuturile din emisiunile de obligaţiuni reprezintă contravaloarea obligaţiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidenţiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertibile.

Datoriile privind concesiunile şi alte datorii similare sunt cele determinate de bunurile preluate cu acest titlu, potrivit contractelor încheiate de entitate. Bunurile luate în concesiune se reflectă în conturi în afara bilanţului (contul 8038 „Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie"). La sfârşitul duratei contractului de concesiune, bunurile se restituie proprietarului, situaţie în care are loc anularea datoriilor corespunzătoare privind concesiunea.

Entităţile trebuie să menţină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanţului, dacă: termenul iniţial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; şi există un acord de refinanţare sau de reeşalonare a plăţilor, care este încheiat înainte de data bilanţului.

2.4.2. Prime privind rambursarea obligaţiunilor

Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferenţa se înregistrează într-un cont de activ (169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"). Aceasta trebuie prezentată în bilanţ, ca o corecţie a datoriei corespunzătoare, evidenţiate în contul 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni", precum şi în notele explicative. Valoarea acestei diferenţe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exerciţiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor" = 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor").

2.5. Tehnici contabile privind provizioanele

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanţului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea. Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Provizioanele nu pot depăşi din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligaţiei curente la data bilanţului.

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care: o entitate are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior; este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; şi poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligaţiei. Dacă aceste condiţii nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion. Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea: datoriile din credite comerciale constituie obligaţii de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori şi care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; şi cheltuielile angajate sunt obligaţiile de plată pentru bunuri şi servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plăţii lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaţilor (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deşi uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilităţii acestor datorii, elementul de incertitudine este – în general – mult mai redus decât în cazul provizioanelor. Angajamentele entităţilor sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activităţi, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare. Se vor recunoaşte ca provizioane doar acele obligaţii generate de evenimente anterioare care sunt independente de acţiunile viitoare ale entităţii (de exemplu, modul de desfăşurare a activităţii în viitor). Exemple de astfel de obligaţii sunt amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acţiunile viitoare ale entităţii. Similar, o entitate recunoaşte un provizion pentru costurile de închidere a unei instalaţii petroliere, cu condiţia ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja. Spre deosebire de această situaţie, o entitate poate intenţiona sau poate avea nevoie, datorită presiunilor de ordin comercial sau a cerinţelor de ordin legal, să efectueze cheltuieli pentru a putea acţiona într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de filtre pentru fum într-un anumit tip de fabrică). Deoarece entitatea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse acţiuni, de exemplu, prin modificarea procedeului de fabricaţie, ea nu are o obligaţie curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare şi deci nu va recunoaşte niciun provizion.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:
a) litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;
b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;
c) acţiunile de restructurare;
d) pensii şi obligaţii similare;
e) dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea
f) impozite;
g) prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
h) alte provizioane.

Contabilitatea provizioanelor se ţine pe feluri, în funcţie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situaţii:
a) vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;
b) închiderea unor sedii ale entităţii;
c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura şi scopul activităţilor entităţii.

În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaşte atât în situaţiile financiare anuale individuale ale entităţii din grup afectate de restructurare, cât şi în cele consolidate.

Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligaţii legale, se constituie cu respectarea condiţiilor generale de recunoaştere a provizioanelor şi a prevederilor legale.

O entitate are o obligaţie implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condiţiile generale de recunoaştere a provizioanelor şi entitatea:
a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puţin:
- activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- principalele locaţii afectate de planul de restructurare;
- numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii, distribuţia şi posturile acestora;
- cheltuielile implicate;
- data de la care se va implementa planul de restructurare.
b) a provocat celor afectaţi o aşteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării acelui plan sau prin anunţarea principalelor sale caracteristici celor afectaţi de acesta.

În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului, dacă restructurarea este semnificativă şi neprezentarea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, este necesară prezentarea de informații în acest sens.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare şi anume cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare;
- nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activității entității.

Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing;
- investițiile în noi sisteme şi rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activității nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanțului.

Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajații au părăsit entitatea. Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabileşte de către specialişti în domeniu. La determinarea lor se ține seama de vârsta, vechimea în muncă şi rotația personalului în cadrul entității. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie, atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp. Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relația cu statul.

Aceste provizioane pot fi constituite, de exemplu, pentru: diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanță; rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum şi în alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

Provizioanele prezentate în bilanț la „Alte provizioane" includ provizioane constituite pentru:

- beneficiile plătite angajaților pentru terminarea contractului de muncă, ca rezultat al deciziei unei entități de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare sau al deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar plecarea în şomaj, în schimbul acelor beneficii;
- alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaților sau persoanelor dependente de aceştia, care nu sunt legate de restructurare sau pensii;
- cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător, pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deşeurilor, protejarea solului, a apelor subterane şi a apelor de suprafață; protejarea biodiversității şi a peisajului; alte activități de protejare a mediului înconjurător;
- obligații asumate în comun cu o terță parte etc.

Provizioanele incluse la „Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

În cazul în care operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligație contractuală de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura într-o anumită stare înainte de a fi predată concedentului la sfârşitul acordului de serviciu, drept obligații de îndeplinit ca o condiție a licenței primite, aceste obligații contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion şi se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi cerută pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile şi cheltuielile estimate. Pentru stabilirea existenţei unei obligaţii curente la data bilanţului trebuie luate în considerare toate informaţiile disponibile.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanţului a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la data bilanţului sau pentru transferarea acesteia unei terţe părţi la acel moment. Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieşiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanţului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieşiri de resurse de aceeaşi valoare, dar care apar mai târziu. Actualizarea provizioanelor se efectuează, de regulă, de către persoane specializate. Rata de actualizare utilizată reflectă evaluările curente pe piaţă ale valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei

Câştigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion. Dacă se estimează că o parte sau toate cheltuielile legate de un provizion vor fi rambursate de către o terţă parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur că va fi primită. Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat.

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri. Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost iniţial recunoscute. Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislaţia fiscală.

III. Cazuri practice

3.1. Retratarea capitalului social conform IAS 29

Exemplu: Societatea Oltchim S.A. Vâlcea retratează la inflaţie capitalul social (în funcţie de indicele general al preţurilor de la 31 decembrie 2003 şi momentul constituirii şi al majorărilor de capital) şi înregistrează un plus de 600.000 lei.

IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste" se aplică situaţiilor financiare, inclusiv situaţiilor financiare consolidate ale oricărei entităţi a cărei monedă funcţională este moneda unei economii hiperinflaţioniste. Conform IAS 29 sunt necesare ajustări ale elementelor de active nemonetare (ex.: imobilizări corporale şi necorporale evaluate la cost, active financiare nemonetare evaluate la cost, capital social subscris şi vărsat înainte de 1 ianuarie 2004), dat fiind faptul că economia românească a fost o economie hiperinflaţionistă până la 31 decembrie 2003.

În cazul în care societatea deţine în sold la data tranziţiei/data de început a primei perioade comparative prezentate în situaţiile financiare IFRS elemente nemonetare evaluate la cost dobândite înaintea datei de 1 ianuarie 2004 (ex.: imobilizări corporale, capital social) trebuie aplicat IAS 29 la întocmirea situaţiilor financiare. De exemplu, capitalul social constituit înainte de 1 ianuarie 2004 trebuie ajustat cu indicele de inflaţie aplicabil de la data constituirii până la 31 decembrie 2003, iar ajustarea va fi efectuată asupra poziţiei bilanţiere reprezentând capital

social în contrapartidă cu rezultatul reportat. Va rezulta astfel în situaţiile financiare IFRS o valoare a capitalului social diferită de capitalul social legal al societăţii. Aşadar, IAS 29 se va aplica retrospectiv la data trecerii la IFRS până la 31 decembrie 2003.

Elementele monetare nu sunt retratate, deoarece ele sunt deja exprimate în raport cu unitatea monetară existentă la finalul perioadei de raportare. Elementele monetare sunt disponibilităţile băneşti şi elementele de încasat sau de plătit în bani.

Operaţiunea contabilă privind retratarea capitalului social:

600.000 lei	118. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29	=	1028. Ajustări ale capitalului social	600.000 lei

Prin aplicarea retrospectivă a IAS 29, elementele nemonetare aflate în bilanţul societăţii de la data trecerii la IFRS trebuie retratate la inflaţie până la 31 decembrie 2003.

3.2. Răscumpărarea propriilor acţiuni cu scopul de a fi anulate

În anumite cazuri, legislaţia comercială din România admite răscumpărarea propriilor acţiuni cu scopul de a fi anulate, distribuite salariaţilor sau vândute terţelor persoane. Conform Legii nr. 31/1990, plata acţiunilor proprii dobândite se va face numai din profitul distribuibil sau din rezervele disponibile ale societăţii, înscrise în ultima situaţie financiară anuală. Înregistrările contabile aplicabile acestui tip de tranzacţie sunt:

1. Răscumpărarea propriilor acţiuni:

508. Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	=	5121 Conturi curente la bănci	15.000 lei

2. Constituirea unei rezerve din profitul distribuibil:

117 Rezultat reportat	=	1068. Alte rezerve/Rezerve proprii pentru acţiuni proprii	15.000 lei

sau

Constituirea unei rezerve din rezervele disponibile:

1068. Alte rezerve/Alte rezerve	=	1068. Alte rezerve/Rezerve proprii pentru acţiuni proprii	15.000 lei

3. Anularea acţiunilor proprii:

%	=	508. Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	15.000 lei
1012. Capital social			9.000 lei
668. Alte cheltuieli financiare			6.000 lei

4. Anularea rezervelor indisponibile:

1068. Alte rezerve/Rezerve proprii pentru acţiuni proprii	=	1068. Alte rezerve/Alte rezerve	15.000 lei

3.3. Calculul unui provizion pentru aferente produselor vândute pentru care se eliberează certificate de garanție

În cazul anumitor produse, furnizorii acordă beneficiarilor acestora un anumit termen de garanție. În limita acestui termen de garanție, remedierea defecțiunilor care apar din vina furnizorilor se suportă de către aceştia. În cazul acestor situații, trebuie să se constituie provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clienților, conform clauzelor contractuale negociate.

Detalii

1. Societatea „Telefonul fără fir" vinde telefoane. Pentru aceste produse, societatea eliberează certificate de garanție pentru 12 luni.
2. În anul 2012, societatea a vândut 300 de telefoane.
3. Analizând istoricul acestei firmei, rezultă că:
   - 60% din telefoanele vândute în anul 2012 nu vor avea nicio problemă în anul 2013;
   - 36% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de reparații minore în anul 2013, la un cost mediu de 500 lei/produs;
   - 4% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de înlocuire completă în anul 2013, la un cost de 3.500 lei/produs.
4. La 1 ianuarie 2012 provizioanele pentru garanții aferente telefoanelor vândute în anul 2011 au fost de 4.600 lei.
5. În anul 2012 cheltuielile de remediere a problemelor înregistrate la telefoanele vândute în anul 2011 au fost de 2.500 lei, iar provizionul aferent a fost reluat la venituri.

Soluționare

1. Cheltuielile de remediere a problemelor înregistrate la telefoanele vândute în anul 2011 au fost de 2.500 lei. În anul 2012 se efectuează operațiunea contabilă pentru provizionul reluat la venituri:

1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților	=	7812. Venituri din provizioane	2.500 lei

2. La 1 ianuarie 2012 provizioanele pentru garanții aferente telefoanelor vândute în anul 2011 au fost de 4.600 lei. În cursul anului 2012, au fost reluate la venituri 2.500 lei (operațiunea de mai sus). Rezultă, aşadar, că soldul contului de provizion a fost de 4.600 lei - 2.500 lei = 2.100 lei, după reluarea la venituri a garanțiilor aferente telefoanelor vândute în anul 2011.

3. Calculăm provizionul necesar la sfârşitul anului 2012, utilizând istoricul de date al firmei.

Estimare tehnicieni	**Formula de calcul**	**Costul rezultat**
60% din telefoanele vândute în anul 2012 nu vor avea nicio problemă	60% x 0 lei	0 lei
36% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de reparații minore, la un cost mediu de 500 lei/produs	36% x 300 produse x 500 lei/produs	54.000 lei
4% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de înlocuire completă, la un cost de 3.500 lei/produs	4% x 300 produse x 3.500 lei/produs	42.000 lei
Total		**96.000 lei**

4. Având în vedere că provizionul existent este de 2.100 lei, iar provizionul necesar (rezultat din calcule) este de 96.000 lei, rezultă că provizionul va fi majorat cu 96.000 lei - 2.100 lei = 93.900 lei.

5. Operaţiunea contabilă pentru majorarea provizionului este:

6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	93.900 lei

6. Din punct de vedere fiscal, provizioanele pentru garanţii de bună execuţie acordate clienţilor sunt deductibile la calcul impozitului pe profit. Provizioanele pentru garanţii de bună execuţie acordate clienţilor se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanţie în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanţiile de bună execuţie se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanţie înscrise în contract. Aceleaşi reguli se aplică şi în cazul provizioanelor pentru garanţii de bună execuţie a contractelor externe, acordate în condiţiile legii producătorilor şi prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporţional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiţia ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate sau în tariful lucrărilor executate şi în facturile emise.

3.4. Contabilizarea efectelor remise spre scontare

Societatea RAR remite băncii spre scontare la 30 martie 2013 un efect comercial în sumă de 150.000 lei, taxa de scont fiind 15.000 lei. Efectul comercial are scadenţă la data de 30 mai 2013. Comisionul perceput de bancă pentru această tranzacţie este 5.000 lei.

1. Remiterea efetului de comerţ pentru a fi scontat:

5114. Efecte remise spre scontare	=	413. Efecte de primit de la clienţi	150.000 lei

şi concomitent:

Debit 8037. Efecte scontate neajunse la scadenţă	=	Credit	150.000 lei

2. Scontarea efetului de comerţ:

%	=	5114. Efecte remise spre scontare	150.000 lei
5121. Conturi curente la bănci			130.000 lei
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate			5.000 lei
666. Cheltuieli privind dobânzile			15.000 lei

şi concomitent:

Debit	=	Credit 8037. Efecte scontate neajunse la scadenţă	150.000 lei

3.5. Beneficiile sub forma acţiunilor proprii acordate angajaţilor

Beneficiile sub forma acţiunilor proprii acordate angajaţilor sunt înregistrate în contabilitate drept cheltuieli în corespondenţă cu conturile de capitaluri proprii, la data acordării acelor beneficii. Data acordării acelor beneficii este data la care entitatea şi angajaţii înţeleg şi acceptă termenii şi condiţiile tranzacţiei sau data aprobării, dacă acordul face obiectul unui proces de aprobare ulterioară.

Recunoaşterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajaţi are loc la momentul prestării acesteia.

Înregistrările contabile aplicabile beneficiilor sub forma acţiunilor proprii sunt:

1. Beneficiile sub forma acţiunilor proprii ale entităţii evaluate la data distribuirii, acordate salariaţilor, se înregistrează:

644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii	=	106. Rezerve	2.500 lei

2. La acordarea instrumentelor de capitaluri proprii, tranzacţia de remunerare se înregistrează:

106. Rezerve	=	1012. Capital social	2.500 lei

3.6. Avansul financiar în cadrul decontărilor intragrup

1. Societatea „Lola" acordă prin virament un avans financiar în suma de 100.000 lei, din care 80.000 în contul bancar curent al filialei sale.

%	=	5121. Conturi curente la bănci	100.000 lei
2673. Creanţe legate de interesele de participare			20.000 lei
4511. Decontări între entităţile afiliate			80.000 lei

2. Se face rambursarea parţială a avansului financiar acordat în contul bancar curent al asociaţilor în suma de 7.000 lei:

5121. Conturi curente la bănci	=	4511. Decontări între entităţile afiliate	7.000 lei

3. Se înregistrează dobânda pentru avansul financiar acordat sub formă de creanţe imobilizate:

2674. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare	=	763. Venituri din creanţe imobilizate	1.000 lei

4. Se înregistrează dobânda pentru avansul acordat în contul curent:

4518. Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate	=	768. Alte venituri financiare	600 lei

Articolul 16. Contabilitatea terților

Contabilitatea clienților și furnizorilor, a celorlalte creanțe și obligații se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul formulează reguli contabile aplicabile clienților și furnizorilor, a celorlalte creanțe și obligații. Contabilitatea creanțelor și datoriilor se ține pe categorii, clienți, furnizori, alți debitori și creditori. Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate și cele legate prin interese de participare, asociații/acționarii, debitorii și creditorii diverși.

II. Comentariu

2.1. Arhitectura conturilor de terți

Clasa 4 – Conturi de terți

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori – facturi nesosite (P)
409. Furnizori – debitori
4091. Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori – debitori pentru prestări de servicii (A)
41. CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
411. Clienți
4111. Clienți (A)
4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienți (A)
418. Clienți – facturi de întocmit (A)
419. Clienți – creditori (P)
42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421. Personal – salarii datorate (P)
423. Personal – ajutoare materiale datorate (P)
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit[15] (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)
43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)

4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
437. Ajutor de şomaj
4371. Contribuția unității la fondul de şomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj (P)
438. Alte datorii şi creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)
44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit[16] (P)
[16] Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)
4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neexigibilă (A/P)
444. Impozitul pe veniturі de natura salariilor (P)
445. Subvenții
4451. Subvenții guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (P)
447. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate (P)
448. Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului
4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
45. GRUP ŞI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
451. Decontări între entitățile afiliate
4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
453. Decontări privind interesele de participare
4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
455. Sume datorate acționarilor/asociaților
4551. Acționari/asociați – conturi curente (P)
4558. Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente (P)
456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
457. Dividende de plată (P)
458. Decontări din operații în participație
4581. Decontări din operații în participație - pasiv (P)
4582. Decontări din operații în participație - activ (A)
46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461. Debitori diverşi (A)
462. Creditori diverşi (P)
47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472. Venituri înregistrate în avans (P)
473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)
475. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4753. Donații pentru investiții (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)
48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481. Decontări între unitate şi subunităţi (A/P)
482. Decontări între subunităţi (A/P)
49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi (P)
495. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii (P)
496. Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi (P)

2.2. Tehnici contabile privind furnizorii şi clienţii

În contabilitatea furnizorilor şi clienţilor se înregistrează operaţiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri şi produse, serviciile prestate, precum şi alte operaţiuni similare efectuate. Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor. Creanţele faţă de clienţii pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 418 „Clienţi – facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor. În baza contabilităţii de angajamente, entităţile trebuie să evidenţieze în contabilitate toate veniturile şi cheltuielile, respectiv creanţele şi datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale. În conturile de furnizori şi clienţi se evidenţiază distinct datoriile, respectiv creanţele din penalităţi stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen şi alte elemente de natură similară.

Avansurile acordate furnizorilor, precum şi cele primite de la clienţi se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

În conturile de terţi se înregistrează distinct operaţiunile de scontare, forfetare şi alte operaţiuni, efectuate cu instituţii de credit. Scontul comercial – reprezintă operaţiunea prin care în schimbul unui efect de comerţ (cambie, bilet la ordin), instituţia de credit pune la dispoziţia posesorului creanţei, valoarea efectului, mai puţin agio (taxa de scont şi comisioanele aferente), fără a aştepta scadenţa efectului respectiv, iar instituţia are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor. Forfetarea – reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deţinător anterior, a unor creanţe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare.

Operaţiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri şi prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond prevăzute de legislaţia în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului (contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadenţă") şi se menţionează în notele explicative.

Creanţele şi datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacţiilor entităţii, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât şi în valută. În cazul bunurilor achiziţionate însoţite de factură sau de aviz de însoţire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepţiei bunurilor.

O tranzacţie în valută este o tranzacţie care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda naţională (leu), inclusiv tranzacţiile rezultate atunci când o entitate: a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preţ este exprimat în valută; b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; c) achiziţionează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută. Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede. Diferenţa de curs valutar este diferenţa ce rezultă din conversia unui anumit număr de unităţi ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite. În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operaţiunilor în valută, creanţele şi datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută. O tranzacţie în valută trebuie înregistrată iniţial la cursul de schimb valutar, comunicat

de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Înregistrarea contravalorii în lei a capitalului social subscris în valută se face la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din data subscrierii. Diferențele de curs valutar între cursul de la data subscrierii și cursul de la data vărsării capitalului social în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi nebancară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. La fel se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

În contextul datelor informative raportate potrivit legii, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate creanțelor și datoriilor în lei.

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare. În cadrul conturilor de furnizori și clienți, se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate.

În cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 „Clienți", 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor", 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și 371 „Mărfuri". În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit", respectiv contul 408 „Furnizori – facturi nesosite" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului. Aceste reguli se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 701 „Venituri din vânzarea produselor finite", 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" și 345 „Produse finite".

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienți incerți sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții). În

scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat. Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

În cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale. Pentru suma creanței preluate care se estimează că nu poate fi recuperată, concomitent cu preluarea creanței se înregistrează și deprecierea corespunzătoare, articol contabil 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante" = 496 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși".

2.3. Tehnici contabile privind decontările cu personalul

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată. În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci și numai atunci când: a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; b) poate fi făcută o estimare certă a obligației. O obligație curentă există atunci și numai atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți. În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masa caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii. Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Sumele datorate și neachitate personalului (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul. Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe față de personalul entității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaților, sunt înregistrate distinct (contul 644 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii"), în contrapartida conturilor de capitaluri proprii (de exemplu, contul 1068 „Alte rezerve", analitic distinct), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acesteia. Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției, cu mențiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acționari), data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare. Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Pentru instrumentele de capitaluri

proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajaţi a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informaţiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit faţă de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

Contabilitatea decontărilor privind contribuţiile sociale cuprinde obligaţiile pentru contribuţia la asigurări sociale, contribuţia la asigurări sociale de sănătate şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj. Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exerciţiului în curs, se înregistrează ca alte datorii şi creanţe sociale. Aici se cuprinde şi contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative şi la primele de asigurare voluntară de sănătate.

2.4. Tehnici contabile privind decontările cu bugetul statului şi fondurile speciale

În cadrul decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvenţiile de primit, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depăşeşte suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanţă. Plăţile anticipate în contul impozitului pe profit, determinate potrivit legii, se reflectă distinct în contabilitate (contul 4411 "Impozitul pe profit").

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru achiziţiile din România şi pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină şi se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

Impozitul pe veniturí de natura salariilor, care se înregistrează în contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

La alte impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite şi taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale. Reflectarea în contabilitate a accizelor şi fondurilor speciale incluse în preţuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri şi cheltuieli.

2.5. Tehnici contabile privind subvenţiile

Subvenţiile primite sau de primit de către entitate se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanţate din subvenţii sunt achitate direct de către autorităţile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenţii, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entităţii, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât şi creanţa din subvenţii corespunzătoare. Dacă la sfârşitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii faţă de furnizori şi creanţe din subvenţii în valută prezintă sold, acestea se evaluează, astfel încât veniturile şi cheltuielile financiare aferente să nu influenţeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade. În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operaţiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate şi legislaţia în vigoare. În cazul achiziţiilor în valută, finanţate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituţia finanţatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferenţele respective se înregistrează în conturi de debitori diverşi sau creditori diverşi, în relaţie cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

2.6. Tehnici contabile privind decontările între entităţile din cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii

Contabilitatea decontărilor între entităţile din cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii cuprinde operaţiunile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entităţii debitoare, cât şi a celei creditoare, precum şi decontările între acţionari/asociaţi şi entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acţionarii/asociaţii şi, de asemenea, conturile coparticipanţilor referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participaţie.

2.7. Tehnici contabile privind dividendele

Dividendele repartizate deţinătorilor de acţiuni, propuse sau declarate după data bilanţului, precum şi celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanţului. Cota-parte din profit ce se plăteşte, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

2.8. Tehnici contabile privind sumele depuse sau lăsate temporar de către acţionari/asociaţi la dispoziţia entităţii

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acţionari/asociaţi la dispoziţia entităţii, precum şi dobânzile aferente, calculate în condiţiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

2.9. Tehnici contabile privind conturile de debitori/creditori diverşi

Creanţele/datoriile entităţii faţă de alţi terţi, alţii decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverşi.

2.10. Tehnici contabile privind cheltuieli în avans/venituri în avans

Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz. În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli şi venituri: chirii, abonamente, asigurări şi alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente şi alte venituri aferente perioadelor sau exerciţiilor următoare. În contul 471 „Cheltuieli în avans" se înregistrează, de asemenea, achiziţiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaşte drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza.

2.11. Tehnici contabile privind sumele în curs de clarificare

Operaţiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare". Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi, decontări în cadrul grupului şi debitori, cu ocazia inventarierii la sfârşitul exerciţiului financiar, se reflectă ajustări pentru depreciere.

2.12. Tehnici contabile privind activele şi datoriile contingente

Drepturile şi obligaţiile, precum şi unele bunuri care nu pot fi integrate în activele şi datoriile entităţii se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanţului, denumite şi conturi de ordine şi evidenţă. În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanţii, cauţiuni) acordate sau primite în relaţiile cu terţii; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă; redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadenţă; bunuri publice

2.6. Tehnici contabile privind decontările între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații

Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații cuprinde operațiunile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații și, de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

2.7. Tehnici contabile privind dividendele

Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului. Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

2.8. Tehnici contabile privind sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității, precum și dobânzile aferente, calculate în condițiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

2.9. Tehnici contabile privind conturile de debitori/creditori diverși

Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși.

2.10. Tehnici contabile privind cheltuieli în avans/venituri în avans

Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz. În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare. În contul 471 „Cheltuieli în avans" se înregistrează, de asemenea, achizițiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaște drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza.

2.11. Tehnici contabile privind sumele în curs de clarificare

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare". Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului și debitori, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru depreciere.

2.12. Tehnici contabile privind activele și datoriile contingente

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență. În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terții; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoți din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri publice

primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți comerciale; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență; certificate de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare și, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere, precum și alte valori. În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului.

În cadrul elementelor extrabilanțiere sunt cuprinse și activele contingente (contul 807 „Active contingente"), respectiv datoriile contingente (contul 808 „Datorii contingente"). Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității. Un exemplu în acest sens îl reprezintă un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță (ex., o despăgubire), în care este implicată entitatea și al cărui rezultat este incert. Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată. În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent și trebuie procedat la recunoașterea lui în bilanț.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. În schimb, dacă este doar probabilă o creștere a beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative activul contingent.

O datorie contingentă este:

a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității;

b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece: nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil. O entitate nu va recunoaște în bilanț o datorie contingentă, aceasta fiind prezentată în notele explicative. În situația în care o entitate are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este prezentată ca o datorie contingentă. Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea obligațiilor;

b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt: obligații posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț (deoarece fie nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor entității pentru stingerea obligației, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației).

III. Cazuri practice

3.1. Analiza condițiilor de recunoaștere a provizioanelor în cazul unui litigiu conform IAS 37

IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente" asigură aplicarea unor criterii de recunoaștere și baze de evaluare adecvate provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente.

Un activ contingent	• Este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărui existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate.
	• O entitate nu trebuie să recunoască un activ contingent.
	• Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care generează posibilitatea unei intrări de beneficii economice în entitate. Un exemplu îl constituie o pretenție care face obiectul unei acțiuni în instanță intentate de entitate, al cărei rezultat este incert.
	• Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoașterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Cu toate acestea, în momentul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul aferent nu este activ contingent, iar recunoașterea sa este oportună.
	• În cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice, o entitate trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la finalul perioadei de raportare și, după caz, o estimare a efectului lor financiar.
	• Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit aproape sigură, activul și venitul aferent sunt recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit probabilă, o entitate prezintă activul contingent.

Studiu de caz. *Entitatea „Angajatorul de București" dă în judecată „Angajatorul de Pitești" și cere daune materiale în sumă de 102.500 lei. La data semnării situațiilor financiare anuale, avocații Angajatorului de București apreciază că sunt șanse de câștig a procesului de 85%.*

Analiza condițiilor de recunoaștere a provizioanelor în cazul unui litigiu este redată schematic în cele ce urmează:

	Angajatorul de Pitești	*Entitatea Angajatorul de București*
Existența unei obligații	Da – Procesul	Nu
Probabilitatea ieșirii de beneficii economice	Da – avocații apreciază că societatea va pierde procesul	Nu – avocații apreciază că societatea va avea câștig de cauză
Evaluare credibilă	Da – 12.500 lei	Da – 12.500 lei
Note	Nu va recunoaște un activ contingent.	Va prezenta în situațiile financiare un activ contingent, până în momentul în care va încasa daunele materiale, atunci când activul contingent devine un activ cert.

3.2. Înregistrarea în contabilitate a unui activ deținut în vederea vânzării

Conform IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte", o entitate trebuie să clasifice un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă. În acest caz, activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie disponibil pentru vânzare imediată așa cum se prezintă la momentul respectiv, făcând obiectul doar a termenilor uzuali în cazul vânzărilor de astfel de active (sau grupuri destinate cedării), iar vânzarea lui trebuie să aibă o probabilitate ridicată. Societatea va recunoaște un venit din orice creștere ulterioară a valorii juste mai puțin costurile de vânzare pentru un activ, dar acesta nu trebuie să depășească pierderea din depreciere care a fost recunoscută anterior.

Studiu de caz. *Societatea „Narcisa" cumpără un autoturism la un preț de 80.000 lei. Societatea urmează să vândă acest bun peste aproximativ 6 luni. La 2 luni după achiziție, rezultă că valoarea justă a bunului este de 79.000 lei. Cheltuielile estimate a avea loc cu procesul de vânzare sunt de 300 lei. La data situațiilor financiare, valoarea justă minus cheltuielile de cesiune este de 81.000 lei.*

1. La data achiziției autoturismului, activul este clasificat ca deținut pentru vânzare. Aceasta înseamnă că în contabilitate se vor opera următoarele înregistrări:

80.000 lei	2133. Mijloace de transport	=	404. Furnizori de imobilizări	80.000 lei

2. Se înregistrează pierderea din depreciere:

1.300 lei	6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913. Provizioanele pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	1.300 lei

3. Având în vedere că autoturismul nu este amortizat, societatea va recunoaște un venit determinat de creșterea valorii juste mai puțin costurile de cesiune:

1.300 lei	2913. Provizioanele pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	=	7813. Venituri de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	1.300 lei

3.3. Reducerile financiare

1. Reglementarea reducerilor este prevăzută la punctul 51 din O.M.F.P. nr. 3055/2009. Astfel, din punct de vedere contabil, legiuitorul a stabilit că reducerile pot fi de două feluri, în speță: reduceri comerciale și reduceri financiare.

Reducerile comerciale	Reducerile financiare
Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.	Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Reducerile financiare primite de la furnizor nu reduc costul de achiziție al bunurilor.
Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 „Furnizori – facturi nesosite –, respectiv contul 418 „Clienți – facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.	Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 „Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate").
Reducerile comerciale pot fi, de exemplu: • **rabaturile** – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare; • **remizele** – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; • **risturnele** – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.	Reducerile comerciale nu sunt clasificate.

2. Operațiunile contabile de înregistrare a reducerilor financiare primite de la furnizor

2.1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii referitoare la achiziția de bunuri de natura stocurilor de la furnizori, conform facturii:

Conturi din clasa 3	=	401. Furnizori	50.000 lei

2.2. Plata facturii privind bunuri de natura stocurilor, conform ordinului de plată, și evidențierea reducerii financiare:

401. Furnizori	=	%	50.000 lei
		5121. Conturi curente la bancă în lei	40.000 lei
		767. Venituri din sconturi obținute	10.000 lei

3. Operațiunile contabile de înregistrare a reducerilor financiare acordate unui client

3.1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii referitoare la vânzarea de bunuri de natura stocurilor (în speță mărfuri) conform facturii:

4111. Clienți	=	707. Venituri din vânzarea mărfurilor	50.000 lei

3.2. Încasarea facturii privind de bunuri de natura stocurilor, conform ordinului de plată, și evidențierea reducerii financiare:

%	=	4111. Clienți	50.000 lei
5121. Conturi curente la bancă în lei			40.000 lei
667. Cheltuieli privind sconturile acordate			10.000 lei

În legătură cu reducerile financiare, sfatul nostru este ca la fiecare sfârșit de lună să verificați sumele acordate sau sumele primite cu titlu de reducere financiară prevăzute în contracte și evidențiate în facturi în corelație cu sumele care se regăsesc înscrise în balanța de verificare, fișe de cont, registrul jurnal etc.

Articolul 17. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor

(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.

(3) Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetului general consolidat se ține pe subdiviziunile clasificației bugetare.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției;
- Legea societăților nr. 31/1990;
- Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului;
- O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale;
- H.G. nr. 479/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

I. Scopul articolului

Articolul este destinat reglementării tratamentului contabil aplicabil cheltuielilor şi veniturilor. Cu alte cuvinte, se stabilesc regulile contabile pentru evidențierea în contabilitate a sumelor sau valorilor încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât şi câştigurilor din orice alte surse, respectiv a valorilor plătite sau de plătit pentru buna funcționare a societății.

Contul de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum şi rezultatul exercițiului (profit sau pierdere). Cifra de afaceri netă, în sensul prezentelor reglementări, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri şi prestările de servicii şi alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților. Atunci când, în baza unor prevederi legale exprese, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite şi taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit şi pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menționate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite. Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt clar diferite de activitățile curente şi care, prin urmare, nu se aşteptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat, de exemplu exproprieri sau dezastre naturale.

II. Comentariu

2.1. Arhitectura conturilor de cheltuieli şi venituri

Conturile sintetice de venituri şi de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității. Conturile de venituri au funcție de pasiv şi conturile de cheltuieli au funcție de activ.

Clasa 6 – Conturi de cheltuieli

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia şi apa
606. Cheltuieli privind animalele şi păsările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale primite
61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
611. Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările
62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi
63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64. CHELTUIELI CU PERSONALUL
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor
643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6456. Contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative
6457. Contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
652. Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător
654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582. Donaţii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. CHELTUIELI FINANCIARE
663. Pierderi din creanţe legate de participaţii
664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare
68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

Clasa 7 – Conturi de venituri

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ
701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor

703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activităţi diverse
709. Reduceri comerciale acordate
71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie
72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722. Venituri din producţia de imobilizări corporale
74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenţii de exploatare
7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială
7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată
75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582. Venituri din donaţii primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588. Alte venituri din exploatare
76. VENITURI FINANCIARE
761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate
7613. Venituri din interese de participare
762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763. Venituri din creanţe imobilizate
764. Venituri din investiţii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferenţe de curs valutar
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obţinute
768. Alte venituri financiare
77. VENITURI EXTRAORDINARE
771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare
78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

2.2. Tehnici contabile privind veniturile

2.2.1. Politici şi practici contabile în materia veniturilor

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse. Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora. Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit şi pierdere, câştigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul „Alte venituri din exploatare".

Veniturile din activităţi curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevenţe, chirii, subvenţii, dobânzi, dividende. Sumele colectate de o entitate în numele unor terţe părţi, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acţionează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situaţie, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite. Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacţie este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul şi cumpărătorul/utilizatorul activului, ţinând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare;

b) venituri financiare;

c) venituri extraordinare.

Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse şi mărfuri, precum şi prestări de servicii. În această categorie se includ şi veniturile realizate din vânzarea de locuinţe de către entităţile ce au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea de locuinţe. Veniturile se recunosc la valoarea integrală, inclusiv în cazul în care entitatea practică programe de fidelizare a clienţilor. În acest caz, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienţilor ca parte a unei tranzacţii de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor forme similare de stimulare, şi care pot fi folosite în viitor de client pentru a obţine bunuri sau servicii gratuite sau la preţ redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiţii suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion;

b) venituri aferente costului producţiei, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi servicii în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi serviciilor în curs de execuţie, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca imobilizări corporale şi necorporale;

d) venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii de care beneficiază entitatea;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate, penalităţi contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum şi alte venituri din exploatare.

Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile aferente costului producţiei în curs de execuţie se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Veniturile financiare cuprind:

a) venituri din imobilizări financiare;

b) venituri din investiţii pe termen scurt;

c) venituri din creanţe imobilizate;

d) venituri din investiţii financiare cedate;

e) venituri din diferențe de curs valutar;
f) venituri din dobânzi;
g) venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
h) alte venituri financiare.

Venituri din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți. Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcuto, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora şi nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri. Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceştia având dreptul fie să le achiziționeze fie, să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv. Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.

Venituri din prestarea de servicii

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări şi orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri. Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării şi recepția serviciilor prestate. În cazul lucrărilor de construcții, recunoaşterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul şi-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului şi ale documentației de execuție. Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârşitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Venituri din redevențe, chirii, dobânzi şi dividende

Veniturile din redevențe, chirii, dobânzi şi dividende se recunosc astfel: a) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente; b) redevențele şi chiriile se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului; c) dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct, în funcție de natura acestora. Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

2.2.2. Documentele justificative utilizate pentru consemnarea operaţiilor economice corespunzătoare veniturilor

Gruparea pe categorii de activităţi	
Din vânzări sau aferente cifrei de afaceri	• Contractul şi comanda, ca bază juridică obligatorie pentru ansamblul relaţiilor de afaceri, implicit pentru vânzările realizate de orice societate • Factura, pentru majoritatea operaţiunilor privind livrarea de bunuri, prestarea de servicii sau executarea de lucrări • Scadenţarul subvenţiilor aferente cifrei de afaceri • Declaraţia vamală de export şi factura externă • Dispoziţia de livrare şi avizul de însoţire a mărfurilor • Scadenţarul contractelor de leasing sau de vânzare cu plata în rate • Bonul de comandă – chitanţă • Bonul fiscal • Raportul casei de marcat şi monetarul cu regim special • Registrul de casă
Din stocări, imobilizări şi ajustări a cheltuielilor şi veniturilor societăţii	• Nota de predare • Deviz de lucrări pentru înregistrarea lucrărilor realizate în favoarea terţilor şi încă nefacturate sau ca anexă la procesul-verbal de recepţie • Procesul-verbal de recepţie a lucrărilor (investiţiilor, modernizărilor) executate cu resurse proprii • Listele de inventar, registrul de inventar
Din alte activităţi de exploatare	• Contractul de subvenţii, notele şi situaţiilor de fundamentare a subvenţiilor exigibile • Procesul-verbal de casare şi declasare utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a activelor rezultate • Titluri executorii şi hotărâri judecătoreşti • Contractul de donaţie şi procesul-verbal de predare a activelor dobândite cu titlu de donaţie
Din activitatea financiară	• Extrasul de cont bancar • Ordinul de bursă privind vânzarea-cumpărarea de instrumente financiare • Contractele de forfetare sau de factoring
Pentru activitatea extraordinară	• Graficul de încasare a subvenţiilor (despăgubiri) pentru extrasul de cont cu ordinul de plată anexat

2.2.3. Tratamente contabile aplicate operaţiunilor care generează valori încasate sau de încasat şi care apar cu regularitate în activitatea practică a unei societăţi comerciale

(1) Operaţiuni contabile privind veniturile din vânzarea produselor finite

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- preţul de vânzare al produselor finite, vândute clienţilor	411	701
- preţul de vânzare al produselor finite pentru care nu s-au întocmit facturi	418	701
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	701

(2) Operaţiuni contabile privind veniturile din vânzarea semifabricatelor

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- preţul de vânzare al semifabricatelor, vândute clienţilor	411	702
- preţul de vânzare al semifabricatelor, pentru care nu s-au întocmit facturi	418	702
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	702

(3) Operaţiuni contabile privind veniturile din vânzarea produselor reziduale

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- preţul de vânzare al produselor reziduale, vândute clienţilor	411	703
- preţul de vânzare al produselor reziduale pentru care nu s-au întocmit facturi	418	703
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	703

(4) Operaţiuni contabile privind veniturile din servicii prestate

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- tarifele serviciilor prestate, facturate clienţilor	411	704
- tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi	418	704
- venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs	472	704
- tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar	531	704
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	704

(5) Operaţiuni contabile privind veniturile din studii şi cercetări

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare, facturate clienţilor	411	705
- valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare pentru care nu s-au întocmit facturi	418	705
- valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs	472	705
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	705

(6) Operaţiuni contabile privind veniturile din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriaşi	411	706
- valori primite de la terţi privind locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare	461	706
- valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor pentru care nu s-au întocmit facturi	418	706
- sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entităţii	428	706
- venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs	472	706
- sumele încasate reprezentând valoarea redevenţelor cuvenite pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor, precum şi pentru folosirea brevetelor, mărcilor şi a altor drepturi similare	% 512 531	706
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	706

(7) Operaţiuni contabile privind veniturile din vânzarea mărfurilor

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- preţul de vânzare al mărfurilor, vândute clienţilor	411	707
- preţul de vânzare al mărfurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi	418	707
- sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor	531	707
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451, 453	707

(8) Operaţiuni contabile privind veniturile din activităţi diverse

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele facturate clienţilor, reprezentând venituri din activităţi diverse	411	708
- sumele datorate de clienţi, pentru care nu s-au întocmit facturi	418	708
- sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta şi care se fac venituri ale entităţii	428	708
- sumele încasate de la terţi, reprezentând venituri din activităţi diverse	% 512 531	708
- venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs	472	708
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi	419	708
- sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	% 451 453	708

(9) Operaţiuni contabile privind veniturile aferente costurilor stocurilor de produse

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- la sfârşitul perioadei, costul produselor în curs de execuţie	331	711
- costul de producţie sau preţul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obţinute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum şi diferenţele între preţul prestabilit şi costul de producţie aferent	% 341 345 346 348	711
- costul de producţie sau preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obţinute din producţie proprie, diferenţele de preţ aferente, precum şi sporurile de greutate şi plusurile de inventar	% 361 368	711
- reluarea produselor în curs de execuţie, la începutul perioadei	711	331
- costul de producţie sau preţul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum şi diferenţele de preţ aferente	711	% 341 345 346 348 361 368

(10) Operaţiuni contabile privind veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- la sfârşitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuţie	332	712
- reluarea serviciilor în curs de execuţie, la începutul perioadei	712	332

(11) Operaţiuni contabile privind veniturile din producţia de imobilizări necorporale

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea imobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu	% 203 208 233	721

(12) Operaţiuni contabile privind veniturile din producţia de imobilizări corporale

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- costul de producţie al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu	% 211 231	721
- costul de producţie al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum şi al investiţiilor efectuate la cele existente	231	721

(13) Operaţiuni contabile privind veniturile din subvenţii de exploatare

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- subvenţiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite	% 512 445	741
- subvenţii pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate	472	741

(14) Operaţiuni contabile privind veniturile din creanţe reactivate şi debitori diverşi

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- reactivarea unor clienţi care fuseseră scoşi din evidenţă, deveniţi insolvenţi	411	754
- reactivarea unor debitori diverşi care fuseseră scoşi din evidenţă, deveniţi insolvenţi	461	754
- veniturile din creanţele reactivate în legătură cu entităţile afiliate	451	754
- veniturile din creanţele reactivate în legătură cu acţionarii sau asociaţii, după caz	453	754

(15) Operaţiuni contabile privind veniturile din venituri din exploatare

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate	428	758
- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor	461	758
- valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate de terţi	% 411 451 453 461 418	758
- cota-parte a subvenţiilor pentru investiţii trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate	475	758

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- bunurile sau valorile primite gratuit	% 301 302 303 361 371 381 512 531	758
- bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări	% 301 302 303	758
- drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii	426	758
- sumele cuvenite unităţii, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe	448	758
- preţul de vânzare al imobilizărilor necorporale şi corporale cedate	% 451 453 461	758
- diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entităţi şi valoarea mărfurilor care fac obiectul participaţiei	% 261 263 265	758
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii faţă de furnizori, creditori diverşi, acţionari/asociaţi	% 401 404 462 455 457	758
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de şomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit şi alte datorii cu bugetul statului	% 431 437 441 4423 446 447 448 444 438	758

(16) Operaţiuni contabile privind veniturile din titluri imobilizate

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate	% 451 453 461 512	761
- valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţii la care se deţin participaţii, prin încorporarea profitului	% 261 263 265	761
- partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exerciţiul curent de întreprinderea asociată, cu ocazia consolidării prin punere în echivalenţă a participaţiei deţinute de investitor în întreprinderea asociată	264	761

(17) Operațiuni contabile privind veniturile din investiții financiare pe termen scurt

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dividendele de încasat/încasate, aferente investițiilor financiare pe termen scurt	% 451 461 512	762

(18) Operațiuni contabile privind veniturile din creanțe imobilizate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dobânda aferentă creanțelor imobilizate	% 267 512	763

(19) Operațiuni contabile privind veniturile din investiții financiare cedate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate	% 451 453 461	764
- câştigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă	% 461 512 531	764
- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități şi valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale şi necorporale care au făcut obiectul participației, cu ocazia cedării participațiilor respective	1068	764

(20) Operațiuni contabile privind veniturile din diferențe de curs valutar

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută	% 512 531	765
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută şi evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	% 161 162 166 167 168 269 401 403 404 405 408 419 451 453 455 462 509	765
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum şi a depozitelor şi a altor valori de trezorerie în	% 512 531	765

valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	267 508 541 542	
- diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participaţii într-o entitate străină care a fost cuprinsă în consolidare	107	765
- diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate în situaţiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină	106	765

(21) Operaţiuni contabile privind veniturile din dobânzi

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dobânzile aferente creanţelor imobilizate	% 267 512	766
- dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate entităţilor afiliate şi entităţilor legate prin interese de participare	% 451 453	766
- dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi	461	766
- dobânzile primite, aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente	512	766
- dobânzi de primit aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente	518	766
- dobânda cuvenită pentru ratele de leasing financiar la locator	411	766
- valoarea dobânzilor înregistrate pe venituri, pentru operaţiunile de vânzare cu plata în rate	472	766

(22) Operaţiuni contabile privind veniturile din sconturi obţinute

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea sconturilor obţinute de la furnizori sau alţi creditori	% 401 404 462 512	767

(23) Operaţiuni contabile privind veniturile din alte venituri financiare

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferenţele favorabile aferente furnizorilor şi creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	% 401 404 408 419 462	768
- diferenţele favorabile aferente datoriilor din leasing financiar exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	167	768
- diferenţele favorabile aferente clienţilor şi debitorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	% 411 418 409 461 512	768
- diferenţele favorabile aferente creanţelor din avansuri acordate	%	768

furnizorilor de imobilizări, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	232 234	
- diferențe favorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor	% 451 453	768
- diferențele favorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, precum și a creanțelor imobilizate, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor	% 451 453 267 512	768
- diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată	% 501 506	768

(24) Operațiuni contabile privind veniturile din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele asimilate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele primite sau de primit drept compensație pentru pierderi înregistrate de entitate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare	% 512 445	771

(25) Operațiuni contabile privind veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diminuarea sau anularea provizioanelor	151	781
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor	% 290 291 293	781
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție	% 391 la 398	781
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - clienți	% 491 496	781
- cota-parte din fondul comercial negativ, transferată la venituri în situațiile financiare anuale consolidate	2075	781

(26) Operațiuni contabile privind veniturile financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	296	786
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații	495	786
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	% 591 595 596 598	786

2.3. Tehnici contabile privind cheltuielile

2.3.1. Politici şi practici contabile în materia cheltuielilor

Cheltuielile entităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri şi servicii prestate de care beneficiază entitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc. Cheltuielile efectuate de entităţi pentru realizarea instalaţiilor în vederea asigurării utilităţilor (apă, energie electrică, gaze) necesare funcţionării se înregistrează în funcţie de natura acestora, pe cheltuieli ale perioadei, atunci când în contractele încheiate cu furnizorii de utilităţi este prevăzut că acestea urmează să treacă în proprietatea prestatorului serviciului sau lucrării respective. În toate cazurile se vor avea în vedere clauzele cuprinse în contractele încheiate între părţi. Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În contul de profit şi pierdere, pierderile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente, la elementul „Alte cheltuieli de exploatare". În cadrul cheltuielilor exerciţiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi apei consumate; valoarea animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor;
- cheltuieli cu serviciile executate de terţi, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terţi (colaboratori); comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele;
- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);
- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanţe şi debitori diverşi; despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii, sponsorizări şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital; creanţe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziţionate potrivit legislaţiei în vigoare şi ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.);

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanţe legate de participaţii; cheltuieli privind investiţiile financiare cedate; diferenţele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exerciţiul financiar în curs; sconturile acordate clienţilor; pierderi din creanţe de natură financiară şi altele;

c) cheltuieli extraordinare (calamităţi şi alte evenimente extraordinare).

Cheltuielile cu provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, calculate potrivit legii, se evidenţiază distinct, în funcţie de natura lor.

Conturile sintetice de venituri şi de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcţie de necesităţile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităţilor proprii ale entităţii.

2.3.2. Documentele justificative utilizate pentru consemnarea operaţiilor economice corespunzătoare cheltuielilor

Gruparea pe categorii de activităţi	
Pentru activele imobilizate	• Situaţia de calcul şi situaţia de repartizare a amortizării • Procesul-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe • Contractul de vânzare-cumpărare, factura şi nota de contabilitate pentru scăderea din evidenţă a activelor imobilizate vândute • Procesul-verbal de predare-primire şi avizul de însoţire în cazul imobilizărilor donate • Listele de inventar, Registrul de inventar, registrul numerelor de inventar, titluri executorii şi hotărâri judecătoreşti în dauna proprie societăţii • Note de contabilitate
Pentru stocurile consumate	• Bonul de consum sau fişa limită de consum, după caz, eliberarea din magazie a materiilor prime şi materialelor destinate consumului • Foile de parcurs pentru calcularea, verificarea şi înregistrarea consumului de combustibil, bonurile valorice pentru alimentarea combustibililor • Borderou sau proces-verbal de predare în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar, a echipamentului de lucru sau de protecţie • Factura pentru achiziţiile de valori materiale nestocabile • Procesul-verbal de citire a indexului pentru consumul de energie electrică, gaze, apă etc. • Bonul fiscal pentru combustibili pentru aprovizionările urmate de consumurile de carburanţi, fără depozitare în cadrul societăţii • Avizul de însoţire sau procesul-verbal de predare pentru bunurile aprovizionate care sunt donate • Nota de recepţie şi constatare de diferenţe pentru evidenţierea pierderilor neimputabile/imputabile pe timpul transportului de stocuri de la furnizor către societate • Note de contabilitate
Pentru serviciile primite şi lucrările de care a beneficiat societatea	• Contract şi/sau comandă • Factură • Procesul-verbal de recepţie a lucrărilor sau serviciilor de care a beneficiat societatea • Devizul sau situaţia de lucrări executate sau servicii prestate • Poliţe de asigurare • Scadenţarul cheltuielilor înregistrate în avans • Timbre fiscale, poştale, tichete şi bilete de călătorie
Pentru relaţiile cu personalul	• Contractele individuale de muncă • Contractul colectiv de muncă • Foaia colectivă de prezenţă • Statul de salarii • Lista indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă • Certificatul medical, vizat de medicul de familie, pentru deschiderea dreptului de asigurări sociale cuvenite salariaţilor • Situaţii de calcul aferent salariilor • Declaraţii fiscale în legătură cu bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale • Ordinele de plată • Ordinele de deplasare (delegaţie) • Decontul de cheltuieli pentru diurnă
Pentru disponibilităţile băneşti	• Extrasul de cont bancar • Chitanţe • Dispoziţii de încasare • Dispoziţii de plată • Proces-verbal de plăţi

Gruparea pe categorii de activități	
	• Deconturile pentru operațiunile în participațiune • Ordinele de plată în relația cu bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale • Bonurile fiscale
Pentru activitatea extraordinară	• Proces-verbal de constatare a calamităților

2.3.3. Tratamente contabile aplicate operațiunilor care generează valori plătite sau de plătit și care apar cu regularitate în activitatea practică a unei societăți comerciale

(1) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu materiile prime

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar sau distruse, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și cele aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente	601	% 301 308 351
- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	601	401
- sume în curs de clarificare	601	473

(2) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu materialele consumabile

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente	602	% 302 308 351
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	602	401
- sume în curs de clarificare	602	473
- valoarea materialelor consumabile achitate din avansuri de trezorerie	602	542

(3) Operațiuni contabile privind cheltuielile de natura obiectelor de inventar

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente	603	% 302 308 351
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate, în cazul folosirii inventarului intermitent	603	401
- sume în curs de clarificare	603	473

(4) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu materiale nestocate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori	604	401 408
- sume în curs de clarificare	604	473
- valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie	604	542

(5) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu energia şi apa

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea consumurilor de energie şi apă	605	% 401 408 471 542
- sume în curs de clarificare	605	473

(6) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu animalele şi păsările

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum şi diferenţele de preţ nefavorabile, aferente	606	% 361 368
- sume în curs de clarificare	606	473

(7) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu mărfurile

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil	607	371
- valoarea mărfurilor şi a produselor aflate la terţi pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar	607	% 354 357
- valoarea mărfurilor achiziţionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	607	401
- sume în curs de clarificare	607	473

(8) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu ambalajele

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea ambalajelor aflate în consignaţie la terţi, pentru care au fost emise documentele de vânzare	608	358
- valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum şi a diferenţelor de preţ nefavorabile, aferente	608	% 381 388
- valoarea ambalajelor achiziţionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	608	401
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate	608	409
- sume în curs de clarificare	608	473

(9) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu întreţinerea şi reparaţiile

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi	611	% 401 408 471 512 542
- sume în curs de clarificare	611	473

(10) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate sau plătite	612	% 401 408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	612	473

(11) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu primele de asigurare

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare	613	% 401 408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	613	473

(12) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu studiile şi cercetările

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea studiilor şi a cercetărilor executate de terţi	614	% 401 408 471 512 542
- sume în curs de clarificare	614	473

(13) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu colaboratorii

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate colaboratorilor pentru prestaţiile efectuate	621	% 401 471
- sume în curs de clarificare	621	473

(14) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu comisioanele şi onorariile

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate privind comisioanele şi onorariile	622	% 401 408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	622	473

(15) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu protocol, reclamă şi publicitate

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate care privesc acţiunile de protocol, reclamă şi publicitate	623	% 401

		408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	623	473

(16) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu transportul de bunuri şi personal

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate pentru transportul de bunuri, precum şi pentru transportul colectiv de personal	624	% 401 408 471 512 531 532 542
- sume în curs de clarificare	624	473

(17) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu deplasări, detaşări şi transferări

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul)	625	% 401 408 471 512 531 532 542
- sume în curs de clarificare	625	473

(18) Operaţiuni contabile privind cheltuielile poştale şi taxe de telecomunicaţii

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate sau achitate	626	% 401 408 471 512 531 532 542
- sume în curs de clarificare	626	473

(19) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu serviciile bancare şi asimilate

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea serviciilor bancare şi asimilate plătite	627	% 471 512
- sume în curs de clarificare	627	473

(20) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu serviciile executate de terţi

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terţi	628	% 401

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
		408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	628	473

(21) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă	635	4426
- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depăşesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură	635	4427
- decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cum sunt: diferențele de preț la gaze şi țiței obținute din producția internă, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum şi alte impozite şi taxe	635	446
- datoriile şi vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice, potrivit legii	635	447
- sume în curs de clarificare	635	473

(22) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu salariile personalului

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea salariilor şi a altor drepturi cuvenite personalului	641	421
- drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exercițiului încheiat	641	428

(23) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu tichetele de masă acordate salariaților

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea tichetelor de masă acordate salariaților	642	532

(24) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu primele reprezentând participarea personalului la profit

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate acestora	643	424

(25) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților	644	106

(26) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu asigurările şi protecția socială

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecția socială	645	423
- contribuția unității la asigurările sociale şi de sănătate	645	431

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj	645	437
- contribuția unității la schemele de pensii facultative	645	438
- contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate	645	438

(27) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu protecția mediului înconjurător

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- taxele de mediu achitate	652	5121
- certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate	652	401
- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs	652	471

(28) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu pierderi din creanțe

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerți sau a debitorilor	654	% 411 451 453 461

(29) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu alte cheltuieli de exploatare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs	658	471
- valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităților datorate sau plătite terților şi bugetului	658	% 401 404 448 462 408 512
- valoarea donațiilor acordate	658	% 301 302 303 345 371 381 512 531
- valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ	658	% 203 205 2071 208 211 212 213 214
- valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență	658	% 231 233
- sume în curs de clarificare	658	473

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare, reprezentând creanţe faţă de clienţi, debitori diverşi etc. (alte conturi în care urmează să se evidenţieze sumele prescrise sau anulate)	658	% 411 461

(30) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu pierderi din creanţe legate de participaţii

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea pierderilor din creanţe imobilizate	663	267

(31) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu investiţiile financiare cedate

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ	664	% 261 263 265
- pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune	664	% 501 506 508

(32) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu diferenţele de curs valutar

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanţelor în valută	665	% 267 411 413 451 453 456 461
- diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor plătite, la decontarea acestora	665	% 232 234 409
- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanţelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665	% 232 234 267 409 411 413 418 451 453 456 461
- diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută	665	% 512 531 541
- diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor încasate, la decontarea acestora	665	419

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	665	% 161 162 166 167 168 269 401 403 404 405 408 419 451 453 455 462 509
- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a disponibilităţilor bancare în valută, a disponibilităţilor în valută existente în casierie, precum şi a depozitelor şi altor valori de trezorerie în valută	665	% 512 531 541 542 267 508
- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor, a acreditivelor şi avansurilor de trezorerie în valută	665	% 267 508 541 542
- diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participaţii într-o entitate externă care a fost cuprinsă în consolidare	665	107
- diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate în situaţiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină	665	106

(33) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu dobânzile

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	666	168
- dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar	666	404
- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entităţi afiliate şi entităţi legate prin interese de participare	666	% 451 453
- valoarea dobânzilor cuvenite acţionarilor/asociaţilor pentru disponibilităţile lăsate temporar la dispoziţia entităţii	666	455
- valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operaţiunile de cumpărare cu plata în rate	666	471
- valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de	666	512

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
bănci în conturile curente		
- valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt	666	% 518 519

(34) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu sconturile acordate

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea sconturilor acordate clienţilor, debitorilor sau reţinute de bănci	667	% 411 461 511 512

(35) Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu alte cheltuieli financiare

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferenţele nefavorabile aferente furnizorilor şi creditorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 401 404 408 419 462 512
- diferenţele nefavorabile aferente datoriilor din leasing financiar, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar	668	167
- diferenţele nefavorabile aferente clienţilor şi debitorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 411 418 409 461
- diferenţele nefavorabile aferente creanţelor din avansuri acordate furnizorilor de imobilizări, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 232 234
- diferenţele nefavorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate şi entităţile legate prin interese de participare exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 451 453 512
- diferenţe nefavorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate şi entităţile legate prin interese de participare, precum şi a creanţelor imobilizate, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 451 453 267
- diferenţele nefavorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată	668	% 501 506

(36) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu calamitățile şi alte evenimente extraordinare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea pierderilor din calamităţi, exproprieri de active	671	% 211 212 213 214 231 301 302 303 341 345 351 361 371 381

(37) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea provizioanelor constituite, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale	681	151
- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale	681	% 280 281
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate	681	% 290 291 293
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție, constituite sau majorate	681	% 391 la 398
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor neîncasabile şi a clienților dubioşi, rău-platnici sau în litigiu, constituite sau majorate	681	% 491 496

(38) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor, amortizate	686	169
- valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	686	296
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor din decontări din cadrul grupului şi cu acționarii/asociații, constituite sau majorate	686	495
- valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt, constituite sau majorate	686	% 591 595 596 598

(39) **Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu impozitul pe profit**

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea impozitului pe profit	691	441

(40) **Operaţiuni contabile privind cheltuielile cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus**

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor	698	441

2.4. Tehnici contabile privind operaţiunile realizate în cadrul contractelor de asocieri în participaţie

În cazul asocierilor în participaţie încheiate între o persoană juridică română şi o persoană juridică străină, contabilitatea se ţine de către persoana desemnată de asociaţi, care răspunde potrivit legii. La organizarea şi conducerea contabilităţii asocierii în participaţie trebuie avute în vedere atât prezentele reglementări, cât şi cerinţele care rezultă din alte prevederi legale. Aceste aspecte sunt aplicabile, de asemenea, asocierilor în participaţie între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligaţiile fiscale organizează şi conduce evidenţa contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informaţiile şi obligaţiile prevăzute de lege, fără a întocmi situaţii financiare anuale.

Contabilitatea decontărilor între entităţile din cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii, cuprinde operaţiunile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entităţii debitoare, cât şi a celei creditoare, precum şi decontările între acţionari/asociaţi şi entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acţionarii/asociaţii şi, de asemenea, conturile coparticipanţilor referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participaţie.

Evidenţa asocierii în participaţie se organizează atât la nivelul asocierii, cât şi în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operaţii în participaţie", analitic distinct pe fiecare coparticipant. Evidenţa decontărilor din operaţiuni în asocieri în participaţie, respectiv a decontării cheltuielilor şi veniturilor realizate din operaţiuni în asocieri în participaţie, precum şi a sumelor virate între coparticipanţi, se realizează cu ajutorul contului „Decontări din operaţii în participaţie". Societatea comercială care conduce evidenţa asocierii în participaţie ţine evidenţă şi întocmeşte balanţă de verificare distincte de cele corespunzătoare activităţii proprii. În ceea ce priveşte imobilizările corporale şi necorporale puse la dispoziţia asocierii, acestea sunt cuprinse în evidenţa contabilă a celui care le deţine în proprietate. Cheltuielile şi veniturile determinate de operaţiunile asocierilor în participaţie se contabilizează distinct de către unul din asociaţi, conform prevederilor contractului de asociere. La sfârşitul perioadei de raportare, cheltuielile şi veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. La data bilanţului, bunurile de natura stocurilor, creanţelor, disponibilităţilor, precum şi a datoriilor asocierii în participaţie, se înscriu în situaţiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidenţa asocierii.

Operaţiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
▪ veniturile realizate din operaţii în participaţie transferate coparticipanţilor, conform contractului de asociere	701 la 781	458
▪ cheltuielile primite prin transfer din operaţii în participaţie, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării	601 la 681	458
▪ sumele primite de la coparticipanţi	512, 531	458
▪ veniturile primite prin transfer din operaţii în participaţie	458	701 la 781
▪ cheltuielile transferate din operaţii în participaţie, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se	458	601 la 681

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participație conform contractelor		
▪ sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație	458	512, 531

2.5. Tehnici contabile privind operațiunile derulate de grupurile de interes economic

2.5.1 Cadru de reglementare. Grupurile de interes economic sunt reglementate prin art. 118-237 din Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice şi în mediul de afaceri, prevenirea şi sancționarea corupției.

2.5.2 Aspecte generale privind operațiunile derulate de grupurile de interes economic. Grupul de interes economic – G.I.E. reprezintă o asociere între două sau mai multe persoane fizice sau juridice, constituită pe o perioadă determinată, în scopul înlesnirii sau dezvoltării activității economice a membrilor săi, precum şi al îmbunătățirii rezultatelor activității respective. Grupul de interes economic este persoană juridică cu scop patrimonial, care poate avea calitatea de comerciant sau necomerciant. Numărul membrilor unui grup de interes economic nu poate fi mai mare de 20. Activitatea grupului trebuie să se raporteze la activitatea economică a membrilor săi şi să aibă doar un caracter accesoriu față de aceasta.

Grupul nu poate:

- exercita, în mod direct sau indirect, o activitate de administrare ori de supraveghere a activității membrilor săi sau a unei alte persoane juridice, în special în domeniile personalului, finanțelor şi investițiilor;
- să dețină acțiuni, părți sociale sau de interes, în mod direct sau indirect, la una dintre societățile membre, reglementate de Legea nr. 31/1990; deținerea de acțiuni, părți sociale sau de interes în altă societate reglementată de Legea nr. 31/1990, este permisă doar în măsura în care aceasta este necesară pentru îndeplinirea obiectivelor grupului şi dacă se face în numele membrilor;
- angaja mai mult de 500 de persoane;
- fi folosit de către o societate reglementată de Legea nr. 31/1990, în scopul creditării, în alte condiții decât cele prevăzute expres de Legea nr. 31/1990, a unui administrator ori director al societății reglementate de Legea nr. 31/1990 sau a soțului, rudelor sau afinilor până la gradul IV inclusiv ai administratorului sau ai directorului respectiv; de asemenea, dacă operațiunea de creditare priveşte o societate civilă sau reglementată de Legea nr. 31/1990, la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator sau director ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris;
- fi folosit de către o societate reglementată de Legea nr. 31/1990, în scopul transmiterii de bunuri, în alte condiții decât cele prevăzute expres de Legea nr. 31/1990, la şi de la administratorul sau directorul societății reglementate de Legea nr. 31/1990 ori soțul, rudele sau afinii până la gradul IV inclusiv ai administratorului sau ai directorului respectiv; de asemenea, dacă operațiunea priveşte o societate civilă sau reglementată de Legea nr. 31/1990, la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator sau director ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris, cu excepția cazului în care una dintre societățile reglementate de Legea nr. 31/1990 este filiala celeilalte;
- să fie membru al altui grup de interes economic sau grup european de interes economic.

Grupul de interes economic nu poate emite acțiuni, obligațiuni sau alte titluri negociabile. Membrii grupului de interes economic răspund nelimitat pentru obligațiile grupului şi solidar, în lipsa unei stipulații contrare cu terții co-contractanți. Creditorii grupului se vor îndrepta mai întâi

împotriva acestuia pentru obligațiile lui şi numai dacă acesta nu le plăteşte în termen de cel mult 15 zile de la data punerii în întârziere, se vor putea îndrepta împotriva membrilor grupului.

2.5.3. Funcționarea grupurilor de interes economic. Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al grupului, în afară de restricțiile arătate în actul constitutiv. Ei sunt obligați să ia parte la toate adunările grupului, la consiliile administratorilor şi la organele de conducere similare acestora. Administratorii care au dreptul de a reprezenta grupul nu îl pot transmite decât dacă această facultate li s-a acordat în mod expres. Administratorul care fără drept îşi substituie altă persoană răspunde solidar cu aceasta pentru eventualele pagube produse grupului.

Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru: existența registrelor cerute de lege şi corecta lor ținere; exacta îndeplinire a hotărârilor adunărilor generale; stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea şi actul constitutiv le impun. Acțiunea în răspundere împotriva administratorilor aparține şi creditorilor grupului, însă aceştia o vor putea exercita numai atunci când, prin operațiunile efectuate pentru realizarea obiectului de activitate al grupului, nu sunt achitate la scadență, în mod repetat, obligațiile grupului sau în caz de deschidere a procedurii reglementate de Legea nr. 64/1995.

În orice factură, ofertă, comandă, tarif, prospect, scrisoare, anunț, publicație sau alte documente, emanând de la un grup, trebuie să se precizeze: denumirea, însoțită de mențiunea „grup de interes economic" sau de inițialele „G.I.E."; sediul; codul unic de înregistrare la oficiul registrului comerțului în care a fost înmatriculat grupul; acolo unde este cazul, mențiunea că grupul se află în lichidare; acolo unde este cazul, mențiunea că administratorii trebuie să acționeze împreună, conform prevederilor aplicabile. Pe bonurile fiscale, emise de aparatele de marcat electronice se vor înscrie: data, ora şi minutul emiterii bonului fiscal; numărul de ordine al acestuia, la nivelul zilei de lucru; numele sau codul operatorului; denumirea fiecărui bun livrat sau a serviciului prestat; prețul sau tariful unitar; cantitatea; valoarea pe fiecare operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei acesteia; valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată; valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote ale acesteia, cu indicarea nivelului de cotă; valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată; valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul, conform H.G. nr. 479/2003.

Fiecare administrator va trebui să depună o garanție pentru administrația sa, prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unei clauze în acesta, aprobată de adunarea generală. Garanția nu poate fi mai mică decât dublul remunerației lunare. Garanția se va depune înainte de preluarea funcției de către administrator; ea poate fi depusă şi de un terț. Dacă garanția nu va fi depusă înainte de data preluării funcției, administratorul este considerat demisionat. Garanția rămâne la dispoziția grupului şi nu va putea fi restituită administratorului decât după ce adunarea generală a aprobat situația financiară a ultimului exercițiu financiar în care administratorul a îndeplinit această funcție şi i-a dat descărcare.

Dacă un administrator ia inițiativa unei operațiuni ce depăşeşte limitele operațiunilor obişnuite activității pe care o exercită grupul, acesta trebuie să îi înştiințeze pe ceilalți administratori, înainte de a o încheia, sub sancțiunea suportării pierderilor ce ar rezulta din aceasta. În caz de opoziție a vreunuia dintre ei, vor decide membrii care reprezintă majoritatea. Operațiunea încheiată împotriva opoziției făcute este valabilă față de terții cărora nu li se va fi comunicat această opoziție.

Membrul care într-o operațiune determinată are, pe cont propriu sau pe contul altuia, interese contrare acelora ale grupului, nu poate lua parte la nicio deliberare sau decizie privind această operațiune, în caz contrar, acesta este răspunzător de daunele cauzate grupului, dacă, fără votul său, nu s-ar fi obținut majoritatea cerută.

Membrul care, fără consimțământul scris al celorlalți membri, întrebuințează capitalul, bunurile sau creditul grupului în folosul său ori în cel al unei alte persoane este obligat să restituie grupului beneficiile ce au rezultat şi să plătească despăgubiri pentru daunele cauzate.

Niciun membru nu poate lua din fondurile grupului mai mult decât i s-a fixat pentru cheltuielile făcute sau pentru cele ce urmează să le facă în interesul grupului. Membrul care

contravine acestei dispoziții este răspunzător de sumele luate şi de daune. Se vor putea stipula, prin actul constitutiv, condițiile în care membrii pot lua din casa grupului anumite sume, cu titlu de împrumut, pentru cheltuielile lor particulare.

Grupul nu poate avea drept scop obținerea de profituri pentru sine. Dacă din activitatea grupului rezultă profit potrivit situației financiare anuale, acesta va fi distribuit în totalitate, în mod obligatoriu, între membrii grupului, cu titlu de dividende, în cotele prevăzute în actul constitutiv sau, în lipsa unei asemenea clauze, în părți egale. Din profitul grupului nu se vor putea aloca, sub nicio formă, sume de bani pentru constituirea de fonduri de rezervă. În cazul în care cheltuielile depăşesc veniturile grupului, diferența va fi acoperită de membrii acestuia în cotele prevăzute în actul constitutiv sau, în lipsa unei asemenea clauze, în părți egale. Sumele distribuite membrilor din profitul grupului constituie dividende, care sunt supuse impozitării.

Când aportul la capitalul grupului aparține mai multor persoane, acestea sunt obligate solidar față de grup şi trebuie să desemneze un reprezentant comun pentru exercitarea drepturilor decurgând din acest aport. Membrii sunt obligați nelimitat şi solidar pentru operațiunile îndeplinite în numele grupului de persoanele care îl reprezintă.

2.5.4. Contabilizarea grupurilor de interes economic. Grupului de interes economic îi sunt aplicabile, în mod corespunzător, prevederile Legii nr. 82/1991. Grupurile de interes economic înregistrează în contabilitate operațiunile derulate în funcție de prevederile contractelor încheiate. În cazul operațiunilor pe care grupul de interes economic le derulează în nume propriu, acesta înregistrează veniturile şi cheltuielile ocazionate, după natura lor. În cazul operațiunilor derulate în numele membrilor care compun grupul de interes economic, acesta înregistrează la venituri doar eventualul comision cuvenit, operațiunile fiind înregistrate în conturi de terți. Grupurile de interes economic întocmesc situații financiare anuale şi completează aceste situații în funcție de informațiile corespunzătoare activității desfăşurate. Situația financiară anuală a grupului de interes economic va fi întocmită după normele prevăzute pentru societatea în nume colectiv. Pentru aprobarea situației financiare şi pentru deciziile referitoare la răspunderea administratorilor este necesar votul majorității membrilor. După aprobarea de către adunarea generală a membrilor, situația financiară va fi depusă de administratori, în termen de 15 zile, la administrația finanțelor publice. Aprobarea situației financiare anuale de către adunarea generală nu împiedică exercitarea acțiunii în răspundere împotriva administratorilor.

Articolul 18. Contabilitatea instituțiilor publice

Contabilitatea instituțiilor publice asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plăților de casă şi a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificației bugetare, potrivit bugetului aprobat şi normelor metodologice elaborate de Ministerul Economiei şi Finanțelor.

Legislație conexă:

- Legea finanțelor publice nr. 500/2002;
- Legea finanțelor publice locale nr. 273/2006;
- O.M.F.P. nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice şi instrucțiunile de aplicare a acestuia;
- H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare;
- H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe;

- O.G. nr. 81/2003 privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituţiilor publice;
- O.M.F.P. nr. 3471/2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituţiilor publice;
- O.M.F.P. nr. 505/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare trimestriale ale instituţiilor publice, precum şi a unor raportări financiare lunare în anul 2013;
- H.G. nr. 34/2009 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Finanţelor Publice.

I. Scopul articolului

Articolul instituie obligaţia în sarcina instituţiilor publice de a organiza şi a conduce contabilitate proprie, respectiv contabilitatea financiară şi, după caz, contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea instituţiilor publice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi pentru utilizatori externi: Guvernul, Parlamentul, creditorii, clienţii, dar şi alţi utilizatori (organismele financiare internaţionale).

Contabilitatea instituţiilor publice asigură informaţii ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetelor de venituri şi cheltuieli, rezultatul execuţiei bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar şi informaţii necesare pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, a contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale.

În sensul prevederilor Legii finanţelor publice nr. 500/2002, „instituţii publice" reprezintă denumirea generică ce include Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice, alte autorităţi publice, instituţiile publice autonome, precum şi instituţiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanţare a acestora.

În sensul prevederilor O.U.G. nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, „instituţii publice" reprezintă denumirea generică ce include comunele, oraşele, municipiile, sectoarele municipiului Bucureşti, judeţele, municipiul Bucureşti, instituţiile şi serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanţare a activităţii acestora.

În domeniul finanţelor publice şi a contabilităţii, contabilitatea publică cuprinde: contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar; contabilitatea trezoreriei statului; contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial; contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

II. Comentariu

2.1. Organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice

2.1.1. Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii la instituţiile publice

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii la instituţiile publice revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionarii unităţii respective. Instituţiile publice organizează şi conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte,

conduse de către directorul economic, contabilul şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare şi răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea şi conducerea contabilității, în condițiile legii. Şeful compartimentului financiar-contabil este persoana care ocupă funcția de conducere a compartimentului financiar-contabil şi care răspunde şi de activitatea de încasare a veniturilor şi de plată a cheltuielilor sau, după caz, una dintre persoanele care îndeplineşte aceste atribuții în cadrul unei instituții publice care nu are în structura să un compartiment financiar-contabil sau persoana care îndeplineşte aceste atribuții pe bază de contract, în condițiile legii. Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității şi întocmirea situațiilor financiare trimestriale şi anuale, cu societăți comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate, conform legii. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri şi servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație. Persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilității trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilității, organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia, respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele în drept, păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi situațiilor financiare, organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul instituției publice.

2.1.2. Moneda şi cursul de înregistrare

Contabilitatea operațiunilor economico-financiare se ține în limba română şi în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât şi în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României. La data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități şi alte elemente asimilate, creanțe şi datorii) se reevaluează la cursul comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare. Înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se efectuează în euro şi în lei, la cursul INFO-euro. Cursul INFO-euro reprezintă rata de schimb între euro şi moneda națională şi este comunicat de Banca Centrală Europeană. Cursul INFO-euro utilizat la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor din luna curentă (n) este cel din penultima zi lucrătoare a lunii precedente (n-1). Acest curs va fi utilizat de către toate instituțiile publice care efectuează operațiuni finanțate din fonduri comunitare PHARE, ISPA etc., respectiv: Agenții şi/sau Autorități de Implementare, instituțiile publice – beneficiari finali ai fondurilor respective sub diverse forme: disponibilități, bunuri, servicii. Elementele monetare exprimate în euro: disponibilități şi depozite bancare, creanțe şi datorii, se reevaluează, cel puțin la întocmirea situațiilor financiare, la cursul INFO-euro comunicat în penultima zi lucrătoare a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

2.1.3. Documente justificative

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar şi alte drepturi şi obligații, precum şi efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, constituie contravenții la Legea contabilității, dacă nu sunt săvârşite în astfel de condiții încât, potrivit legii, să fie considerate infracțiuni. Instituțiile publice consemnează operațiunile economico-financiare în momentul efectuării lor în documente justificative pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fişe şi alte documente contabile după caz. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale: denumirea documentului; denumirea şi, după caz, sediul unităţii care întocmeşte documentul; numărul documentului şi data întocmirii acestuia; menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiunii economico-financiare (când este cazul); conţinutul operaţiunii economico-financiare şi, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; - datele cantitative şi valorice aferente operaţiunii economico-financiare efectuate; numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiunile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiunilor efectuate. Înregistrările în contabilitate se efectuează cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate şi sistematic, în conturi sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru forma de înregistrare în contabilitate „maestru-şah". Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizând sistemele informatice de prelucrare automată a datelor. Registrele de contabilitate şi formularele comune pe economie, care nu au regim special de înseriere şi numerotare, privind activitatea financiară şi contabilă, pot fi adaptate în funcţie de specificul şi necesităţile instituţiilor publice, cu condiţia respectării conţinutului minimal de informaţii şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. Numărul de exemplare al formularelor care nu au regim special de înseriere şi numerotare poate fi diferit de cel prevăzut în reglementările legale, în condiţiile în care procedurile proprii privind organizarea şi conducerea contabilităţii impun acest lucru.

2.1.4. Forma de înregistrare în contabilitate

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare şi documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică şi sistematică în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exerciţiului bugetar. La instituţiile publice, forma de înregistrare în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare este „maestru-şah". În cadrul formei de înregistrare „maestru-şah", principalele registre şi formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar, Cartea-mare şi Balanţa de verificare. La instituţiile publice se poate folosi forma de înregistrare în contabilitate „maestru-şah simplificat". În acest caz, contabilitatea sintetică se ţine pe „Fişe de cont pentru operaţii diverse", deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea-mare (şah), iar contabilitatea analitică se ţine pe fişele menţionate la forma de înregistrare „maestru-şah". Evidenţa analitică a creditelor bugetare, plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective se ţine cu ajutorul „Fişei pentru operaţii bugetare".

2.1.5. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Cartea mare. Acestea se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat şi astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

- **Registrul-jurnal** este un document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică şi sistematică a modificării elementelor de activ şi de pasiv ale instituţiei. Registrul-jurnal se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa instituţiei. Numerotarea filelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor. Se întocmeşte zilnic sau lunar, după caz, prin înregistrarea cronologică,

fără ştersături şi spaţii libere, a documentelor în care se reflectă mişcarea elementelor de activ şi de pasiv ale unităţii. Operaţiunile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate, pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal-auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal. Instituţiile publice pot utiliza jurnale auxiliare pentru operaţiunile de casă şi bancă, decontările cu furnizorii, situaţia încasării-achitării facturilor etc. Acestea pot înregistra în Registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale. În condiţiile conducerii contabilităţii cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operaţiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situaţie, Registrul-jurnal se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor. În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, Registrul-jurnal se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa unităţii. Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ şi de pasiv grupate în funcţie de natura lor, inventariate potrivit legii.

- **Registrul-inventar** se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa instituţiei. Registrul-inventar se întocmeşte la înfiinţarea instituţiei, cel puţin odată pe an pe parcursul funcţionării instituţiei, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege pe bază de inventar faptic. În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conţinutul fiecărui post al bilanţului. Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ şi de pasiv. Elementele de activ şi de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul acestora. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor şi se scad rulajele ieşirilor de la data inventarierii până la data încheierii exerciţiului. În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, registrul-inventar se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa unităţii.
- **Registrul Cartea mare** este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, existenţa şi mişcarea elementelor de activ şi de pasiv, la un moment dat. Registrul Cartea mare (şah) se întocmeşte într-un exemplar, lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operaţiunilor. Cartea mare stă la baza întocmirii balanţei de verificare. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fişa de cont pentru operaţiuni diverse. Editarea Cărţii mari se va efectua numai la cererea organelor de control sau în funcţie de necesităţile proprii.

2.1.6. Balanţa de verificare

Balanţa de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea exactităţii înregistrărilor contabile şi controlul concordanţei dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică, precum şi principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situaţiile financiare. Balanţa de verificare se întocmeşte pe baza datelor preluate din Cartea mare (şah), respectiv din fişele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. Pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se întocmesc balanţe de verificare analitice. La instituţiile publice, balanţele de verificare sintetice se întocmesc lunar iar balanţele de verificare analitice, cel mai târziu la sfârşitul perioadei pentru care se întocmesc situaţiile financiare. Balanţa de verificare cuprinde

pentru toate conturile instituţiei următoarele elemente: simbolul şi denumirea conturilor, în ordinea înscrisă în planul de conturi, soldurile iniţiale sau totalul sumelor debitoare şi creditoare ale lunii precedente după caz, rulajele curente debitoare şi creditoare, totalul sumelor debitoare şi creditoare, soldurile finale debitoare şi creditoare. În balanţa de verificare pentru luna ianuarie, rubrica „solduri iniţiale" se completează cu soldurile finale debitoare şi creditoare ale lunii decembrie ale anului precedent.

2.1.7. Arhivarea, păstrarea şi reconstituirea documentelor

Instituţiile publice au obligaţia păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum şi a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate. Răspunderea pentru arhivarea documentelor financiar-contabile revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii beneficiare. Registrele de contabilitate şi documentele justificative şi contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române, care dispun de condiţii corespunzătoare. Termenul de păstrare a registrelor şi documentelor justificative şi contabile este de 10 ani cu începere de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepţia statelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani. Situaţiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. În caz de încetare a activităţii, instituţiile publice predau documentele la arhivele statului sau arhivele militare, după caz. Arhivarea registrelor de contabilitate, a documentelor justificative şi contabile se face în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operaţiunile economico-financiare trebuie să fie înscrise în documente originale, întocmite sau reconstituite, potrivit legii.

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligaţia să înştiinţeze în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligaţia gestionarii unităţii respective. În cazul în care pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracţiune, se înştiinţează imediat organele de urmărire penală. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire". Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil menţiunea „Reconstituit", cu specificarea numărului şi datei dispoziţiei pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite potrivit legii, constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

2.1.8. Sistemul informatic

Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei instituţii trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu normele contabile aplicabile, controlul şi păstrarea acestora pe suporturi tehnice. La elaborarea şi adaptarea programelor informatice trebuie avute în vedere criteriile minimale pentru programele informatice utilizate în activitatea financiară şi contabilă, potrivit reglementărilor legale în vigoare. Unităţile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul sistemului informatic de prelucrare automată a datelor poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informaţiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare. Responsabilităţile ce revin personalului instituţiei cu privire la utilizarea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor se stabilesc prin regulamente interne. Din punct de vedere al bazei de date trebuie să existe posibilitatea reconstituirii în orice moment a conţinutului registrelor, jurnalelor şi altor documente financiar-contabile.

2.1.9. Exerciţiul financiar

Exerciţiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situaţiile financiare anuale şi, de regulă, coincide cu anul calendaristic. Durata exerciţiului financiar este de 12 luni. Exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când acesta începe la data înfiinţării instituţiei publice, potrivit legii.

2.2. Tehnici contabile privind capitalurile

Capitalurile unei instituții publice cuprind: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare.

- **Fonduri unei instituții publice.** Fondurile unei instituții publice includ: fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale, fondul activelor fixe necorporale, fonduri în afara bugetelor locale etc. Domeniul public este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituție, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia şi din orice alte bunuri care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public şi sunt dobândite de stat sau de unitățile administrativ-teritoriale prin modalitățile prevăzute de lege. Domeniul public al statului este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituție, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia, precum şi din alte bunuri de uz sau de interes public național, declarate ca atare prin lege (contul 101). Domeniul public al județelor este alcătuit din bunurile exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia şi din alte bunuri de uz sau de interes public județean, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului județean, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național (contul 103). Domeniul public al comunelor, al oraşelor şi al municipiilor este alcătuit din bunurile prevăzute exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia şi din alte bunuri de uz sau de interes public local, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului local, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național ori județean (contul 103). Bunurile din domeniul public sunt inalienabile, insesizabile şi imprescriptibile, după cum urmează: nu pot fi înstrăinate; ele pot fi date numai în administrare, concesionare sau închiriere, în condițiile legii; nu pot fi supuse executării silite şi asupra lor nu se pot constitui garanții reale; nu pot fi dobândite de către alte persoane prin uzucapiune sau prin efectul posesiei de bună credință asupra bunurilor mobile. Bunurile din domeniul public pot fi date, după caz, în administrarea regiilor autonome şi instituțiilor publice. Domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale este alcătuit din bunuri aflate în proprietatea lor şi care nu fac parte din domeniul public. Bunurile din domeniul privat al statului şi unităților administrativ-teritoriale sunt supuse regimului juridic de drept comun, dacă legea nu dispune altfel. Inventarul bunurilor din domeniul public al statului se întocmeşte anual, de ministere, de celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, precum şi de autoritățile publice centrale care au în administrare asemenea bunuri după depunerea situației financiare anuale. Centralizarea inventarului menționat se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice şi se supune anual spre aprobare Guvernului. Trecerea bunurilor din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale în domeniul public al acestora, se face după caz prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti ori a Consiliului local. Trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul societăților comerciale, la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar, se poate face numai cu plată şi cu acordul adunării generale a acționarilor societății comerciale respective. În lipsa acordului menționat, bunurile societății comerciale respective pot fi trecute în domeniul public numai prin procedura exproprierii pentru cauza de utilitate publică şi după o justă şi prealabilă despăgubire. Trecerea unui bun din domeniul public al statului în domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale se face la cererea consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a Consiliului local, după caz, prin hotărâre a Guvernului. Trecerea unui bun din domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale în domeniul public al statului se face, la cererea Guvernului, prin

hotărâre a consiliului judeţean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a Consiliului local. Dreptul de proprietate publică încetează, dacă bunul a pierit ori a fost trecut în domeniul privat. Trecerea din domeniul public în domeniul privat se face, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a Consiliului judeţean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a Consiliului local, dacă prin Constituţie sau prin lege nu se dispune altfel.

- **Rezultatul patrimonial**. Rezultatul patrimonial se stabileşte la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mult la întocmirea situaţiilor financiare) prin închiderea conturilor de venituri şi finanţări şi a conturilor de cheltuieli (contul 121). La începutul exerciţiului, soldul contului de rezultat patrimonial de la sfârşitul anului se transferă asupra rezultatului reportat.
- **Rezultatul reportat.** Rezultatul reportat exprimă rezultatul patrimonial al exerciţiilor financiare anterioare (contul 117).
- **Rezerve din reevaluare.** Activele fixe pot fi supuse reevaluării, care se efectuează potrivit reglementărilor legale, caz în care sunt prezentate în bilanţ la valoarea reevaluată, şi nu la costul lor istoric. Reevaluarea acestora se face, cu excepţiile prevăzute de reglementările legale, la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de evaluatori autorizaţi sau de comisii tehnice constituite, în condiţiile legii. În cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ fix este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie sau costului de producţie, după caz. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se aplică activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanţului. Dacă rezultatul reevaluării este o creştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel: ca o creştere a rezervei din reevaluare, din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreştere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ (contul 105); ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ. Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel: ca o scădere a rezervei din reevaluare, din cadrul capitalurilor proprii, cu valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii; eventuala diferenţă rămasă neacoperită din rezervele din reevaluare existente se înregistrează ca o cheltuială (contul 105); ca o cheltuială cu întreaga valoare a descreşterii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă acelui activ. Soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare" trebuie să exprime valoarea diferenţelor din reevaluare aferente activelor fixe existente în instituţie.
- **Fonduri cu destinaţie specială.** *Fondul de rulment* – se constituie din excedentul anual al bugetului local. Disponibilităţile acestui fond pot fi utilizate temporar, pentru acoperirea golurilor de casă provenite din decalaje între veniturile şi cheltuielile anului curent, precum şi pentru acoperirea definitivă a eventualului deficit bugetar rezultat la finele exerciţiului bugetar. Fondul de rulment poate fi utilizat şi pentru finanţarea unor investiţii din competenţa autorităţilor administraţiei publice locale sau pentru dezvoltarea serviciilor publice locale în interesul comunităţii (contul 131). *Fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat* – se constituie anual dintr-o cotă de până la 3% din veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat (contul 132). Fondul de rezervă se utilizează pentru acoperirea prestaţiilor de asigurări sociale în situaţii temeinic motivate sau a altor cheltuieli ale sistemului public, aprobate prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Fondul de rezervă se reportează în anul următor şi se completează potrivit legii. Eventualul deficit curent al bugetului asigurărilor sociale de stat se acoperă din disponibilităţile bugetului asigurărilor sociale de stat din anii precedenţi şi, în continuare, din fondul de rezervă. *Fondul de rezervă pentru sănătate* – se constituie în baza prevederilor legale în cota de 1% din sumele constituite la nivelul Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate. Bugetul

fondului se aprobă ca anexă la legea bugetului de stat. Utilizarea fondului se stabileşte prin legi bugetare anuale. Fondul de rezervă rămas neutilizat la finele anului se reportează în anul următor cu aceeaşi destinaţie (contul 133). *Sume reprezentând amortizarea activelor fixe deţinute de serviciile publice de interes local* – serviciile publice de interes local care desfăşoară activităţi de natură economică au obligaţia calculării, înregistrării şi recuperării uzurii fizice şi morale a activelor fixe aferente acestor activităţi, prin tarif sau preţ potrivit legii. Aceste sume se utilizează pentru realizarea de investiţii în domeniul respectiv şi se evidenţiază distinct în programul de investiţii, ca surse de finanţare (contul 134). *Fondul de risc* – se constituie distinct pentru garanţii locale la împrumuturi interne şi, respectiv, pentru garanţii la împrumuturi externe, pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către autorităţile administraţiei publice locale a împrumuturilor contractate de agenţii economici şi serviciile publice de subordonare locală. Fondul de risc se constituie din: sumele încasate sub formă de comisioane de la beneficiarii împrumuturilor garantate, dobânzile acordate de unităţile trezoreriei statului la disponibilităţile fondului, dobânzi şi penalităţi de întârziere pentru neplată în termen de către beneficiarii împrumuturilor şi în completare de la bugetul local (contul 135). *Sume aferente depozitelor speciale constituite pentru construcţii de locuinţe* – se păstrează într-un cont distinct, deschis pe seama unităţilor administrativ-teritoriale, la unităţile trezoreriei statului (contul 136). *Taxe speciale* – pentru funcţionarea unor servicii publice locale, create în interesul persoanelor fizice şi juridice, consiliile locale, judeţene şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz, aprobă taxe speciale (contul 137). Cuantumul taxelor speciale se stabileşte anual, iar veniturile obţinute din acestea se utilizează integral pentru acoperirea cheltuielilor efectuate pentru înfiinţarea serviciilor publice locale, precum şi pentru finanţarea cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare ale acestor servicii. Taxele speciale se încasează într-un cont distinct, deschis în afara bugetului local, fiind utilizate în scopurile pentru care au fost înfiinţate. *Fondul de dezvoltare a spitalului* – spitalele sunt autorizate să constituie Fondul de dezvoltare care să fie utilizat pentru procurarea de echipamente şi aparatură medicală şi de laborator, necesară desfăşurării activităţii spitalului. Acest fond se constituie din: cota parte din amortizarea calculată lunar şi cuprinsă în bugetul de venituri şi cheltuieli, sume rezultate din valorificarea bunurilor disponibile, precum şi din cele casate cu respectarea dispoziţiilor legale în vigoare, sponsorizări cu destinaţia „dezvoltare", o cotă de 20% din excedentul bugetului de venituri şi cheltuieli înregistrat la finele exerciţiului bugetar.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operaţie contabilă	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
I.	CONTURI DE CAPITALURI – REZERVE, FONDURI		
A.	REZERVE, FONDURI (conturile 100-105)		
	Monografia privind operaţiunile cu conturile de rezerve şi fonduri (100-105) este prezentată la clasa 2 – Conturi de active fixe		
B.	REZULTATUL PATRIMONIAL (cont 121)		
	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare)	121	6xx
	Închiderea conturilor de venituri şi finanţări la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare)	7xx	121

Nr. crt.	Descriere operaţie contabilă	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
C.	REZULTATUL REPORTAT (cont 117)		
	La începutul anului, preluarea excedentului patrimonial aferent exerciţiului precedent	121	117
	La începutul anului, preluarea deficitului patrimonial aferent exerciţiului precedent	117	121
D.	PROVIZIOANE (cont 151)		
	Constituirea sau majorarea provizioanelor	681	151
	Diminuarea sau anularea provizioanelor	151	781
E.	ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE		
1.	Împrumuturi interne şi externe contractate de stat (cont 164)		
	Tragerile din împrumuturi externe intrate în contul de disponibil în valută	513	164
	Acordarea de avansuri pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contract – din contul de disponibil	232 (234, 409)	513
	Acordarea de avansuri pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contract – din contul de împrumut (în cazul creditelor furnizor)	232 (234, 409)	164
	Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor, lucrărilor, serviciilor	401	409
	Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor de natura activelor fixe	404	232 (234)
	Plata furnizorilor din contul de disponibil după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	% 401 (404) 665	513
	Plata furnizorilor din contul de împrumut după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	% 401 (404) 665	164
	Plata furnizorilor din contul de disponibil după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	401 (404)	% 513 765
	Plata furnizorilor din contul de împrumut după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	401 (404)	% 164 765
	La finele perioadei, reevaluarea împrumuturilor externe la cursul valutar din ultima zi a perioadei şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	665	164
	La finele perioadei, reevaluarea împrumuturilor externe la cursul valutar din ultima zi a perioadei şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	164	765
	La finele perioadei, reevaluarea soldului contului de disponibil şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	665	513
	La finele perioadei, reevaluarea soldului contului de disponibil şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	513	765
	Rambursarea la scadenţă a împrumuturilor externe	164	560 (561, 770)
	Evidenţierea dobânzilor aferente împrumuturilor pe termen lung	666	168

Nr. crt.	Descriere operaţie contabilă	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	Plata dobânzilor şi comisioanelor aferente împrumuturilor interne şi externe pe termen lung	% 168 627	560 (561, 770)
2.	Împrumuturi interne şi externe contractate sau garantate de autorităţile administraţiei publice locale (conturile 162 şi 163) – Monografia operaţiunilor este prezentată la capitolul „buget local"		
3.	Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni (cont 161) – Monografia operaţiunilor este prezentată la capitolul „Buget local"		
4.	Alte împrumuturi şi datorii asimilate şi dobânzile aferente acestora (cont 167 şi 168)		
a.1.	Leasing financiar – în situaţia în care activele fixe achiziţionate nu se supun amortizării		
	- active fixe corporale primite conform contractului încheiat, la valoarea de intrare	212, 213, 214	101, 102, 103, 104
	- evidenţierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente	% 682 666 471	167
	- înregistrarea obligaţiei de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 167 4426	404
	- înregistrarea plăţii ratelor de leasing	404	560 (561, 770)
a.2.	Leasing financiar – în situaţia în care activele fixe achiziţionate se supun amortizării		
	- active fixe corporale primite conform contractului încheiat, la valoarea de intrare	212 (213, 214)	167
	- evidenţierea dobânzilor aferente	% 666 471	168
	- înregistrarea facturii pentru rata scadentă şi dobânda aferentă	% 167 168 4426	404
	- înregistrarea plăţii ratelor de leasing	404	560 (561, 770)
b.1.	Leasing operaţional – în situaţia în care activele fixe achiziţionate nu se supun amortizării		
	- înregistrarea obligaţiei de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 612 4426	401
	- înregistrarea plăţii ratelor de leasing	401	560 (561, 770)
	- înregistrarea intrării activului fix la valoarea reziduală plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsă în ratele de leasing	212 (213, 214)	101 (102, 103, 104)
b.2.	Leasing operaţional – în situaţia în care activele fixe achiziţionate se supun amortizării		
	- înregistrarea obligaţiei de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 612 4426	401
	- înregistrarea plăţii ratelor de leasing	401	560 (561, 770)
	- înregistrarea intrării activului fix la valoarea reziduală plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsă în ratele de leasing	212 (213, 214)	719

2.3. Tehnici contabile privind activele fixe

Activele fixe – sunt active deţinute de către instituţiile publice în scopul utilizării lor pe termen lung. Activele fixe includ activele fixe corporale, activele fixe necorporale şi activele financiare.

1. Active fixe necorporale

Activele fixe necorporale – sunt active fără substanţă fizică, care se utilizează pe o perioadă mai mare de un an. Contabilitatea sintetică a activelor fixe necorporale se ţine pe categorii iar contabilitatea analitică feluri de active fixe necorporale. Activele fixe necorporale cuprind: cheltuieli de dezvoltare; concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, cu excepţia celor create intern de instituţie; înregistrări ale reprezentaţiilor teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi; alte active fixe necorporale; avansuri şi active fixe necorporale în curs de execuţie.

- **Cheltuieli de dezvoltare** – sunt active generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării (contul 203). Exemple de activităţi de dezvoltare sunt: proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor; proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă; proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă; proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.
- **Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare achiziţionate sau dobândite pe alte căi**, se înregistrează în conturile de active fixe necorporale, la costul de achiziţie sau de producţie, după caz (contul 205). Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive, respectiv reprezentaţii teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi (contul 206).
- **Alte active fixe necorporale** – includ programele informatice create de instituţie sau achiziţionate de la terţi, pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi alte active fixe necorporale (contul 208).
- **Avansuri şi active fixe necorporale în curs de execuţie** – cuprind avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale (contul 234) şi activele fixe necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei, evaluate la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz (contul 233).

Momentul recunoaşterii în contabilitate. Activele fixe necorporale se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate dacă sunt achiziţionate cu titlu oneros sau în momentul întocmirii documentelor dacă sunt construite sau produse de instituţie, respectiv primite cu titlu gratuit.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea iniţială**. Activele fixe necorporale trebuie să fie evaluate la: costul de achiziţie, pentru cele procurate cu titlu oneros; costul de producţie, pentru cele construite sau produse de instituţie; valoarea justă pentru cele primite gratuit (ex. donaţii, sponsorizări). Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizaţi. Un element necorporal raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal.
- **Cheltuieli ulterioare**. Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix necorporal după achiziţionarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit care au drept scop

menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate. Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix necorporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial.

- **Evaluarea la data bilanțului**. Un activ fix necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare. Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Ajustările de valoare pot fi ajustări permanente, denumite şi amortizări, şi/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierii activelor fixe necorporale.
- **Amortizarea.** Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea contabilă a activului fix necorporal ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile. Instituțiile publice amortizează activele fixe necorporale utilizând metoda amortizării liniare. Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare dării în folosință sau punerii în funcțiune a activului, după caz. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe necorporale. Cota de amortizare se determină ca raport între 100 şi durata normală de utilizare prevăzută de lege. Cheltuielile de dezvoltare se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite (contul 280). Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către instituțiile publice care le dețin (contul 280). Înregistrările de reprezentații teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi nu se amortizează. Programele informatice create de instituțiile publice, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi o perioadă de 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite (contul 280). În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe necorporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituțiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcțiune.
- **Ajustări pentru depreciere**. Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale la sfârşitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 290). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată. Deprecierea unui activ fix necorporal poate apărea în situațiile: încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ; bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat; există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune; performanța să în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate; modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.
- **Reevaluarea**. Reevaluarea se efectuează în baza unor reglementări legale sau de către evaluatori autorizați.

2. Active fixe corporale

Sunt considerate active fixe corporale obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului şi o durată normală de utilizare mai mare de un an. Contabilitatea sintetică a activelor fixe corporale se ține pe categorii, iar contabilitatea

analitică pe fiecare obiect de evidenţă, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcţie distinctă. Conform H.G. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, începând cu data de 1 iulie 2013 valoarea minima de intrare a activelor corporale şi necorporale este 2.500 lei în loc de 1.800 lei cum era anterior din 2007. Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.800 lei şi 2.500 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se va recupera pe durata normală de funcţionare rămasă. Activele fixe corporale cuprind: terenuri şi amenajări la terenuri; construcţii; instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale; avansuri şi active fixe corporale în curs de execuţie.

- **Terenuri.** Contabilitatea terenurilor se ţine separat pentru: terenuri (contul 2111) şi amenajări la terenuri (contul 2112). În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele. Amenajările la terenuri cuprind lucrări cum ar fi: racordarea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejmuirile şi altele asemenea. Potrivit legii, terenurile nu sunt supuse amortizării, dar amenajările la terenuri se amortizează pe o durată de 10 ani.
- **Construcţii.** Construcţiile se evidenţiază pe grupe, subgrupe, clase şi subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2139/2004 (contul 212).
- **Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii.** Instalaţiile tehnice, mijloacele de transport, animalele şi plantaţiile se evidenţiază pe grupe, subgrupe, clase şi subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 213).
- **Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.** Mobilierul, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale se evidenţiază pe grupe, subgrupe, clase şi subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 214).
- **Avansuri şi active fixe corporale în curs de execuţie**. În cadrul acestora se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale (contul 232), precum şi activele fixe corporale în curs de execuţie, care reprezintă lucrările de investiţii neterminate până la sfârşitul perioadei, efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz (contul 231). Activele fixe corporale în curs se trec în categoria activelor fixe la finalizare după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz.
- **Alte active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă).** Resursele minerale situate pe teritoriul ţării, în subsolul ţării şi al platoului continental în zona economică a României din Marea Neagră, delimitate conform principiilor dreptului internaţional şi reglementărilor din convenţiile internaţionale la care România este parte, fac obiectul exclusiv al proprietăţii publice şi aparţin statului român. Potrivit legislaţiei în vigoare, în categoria resurselor minerale se includ: cărbunii, minereurile feroase, neferoase, de aluminiu şi roci alumifere, de metale nobile, radioactive, substanţele utile nemetalifere, rocile utile, pietrele preţioase şi semipreţioase, gazele necombustibile, apele geotermale, apele minerale naturale (gazoase şi plate), apele minerale terapeutice etc. Zăcămintele reprezintă rezerve descoperite de minerale, atât de suprafaţă cât şi subterane, care sunt exploatabile economic, ţinând seama de nivelul relativ al preţurilor. Zăcămintele cuprind rezervele de cărbune, de petrol şi gaze naturale, rezervele de minereuri metalifere şi minereuri nemetalifere (contul 215).

Resursele biologice necultivate sunt reprezentate de animalele şi vegetalele de producție unică sau permanentă asupra cărora se exercită dreptul de proprietate, dar a căror creştere naturală şi/sau regenerare nu este plasată sub controlul direct şi responsabilitatea unităților instituționale şi nu este gestionată de acestea. De exemplu, pădurile virgine şi resursele piscicole neexploatate, care fac parte din teritoriul național. Aici trebuie incluse doar resursele care sunt deja exploatabile cu scop economic, sau sunt susceptibile de a fi exploatate într-un viitor apropiat (contul 215). Rezervele de apă sunt întinderi de apă şi alte rezerve subterane în măsura în care prin exercitarea dreptului de proprietate le sunt date o valoare de piață (cont 215).

Momentul recunoaşterii în contabilitate. Activele fixe corporale se înregistrează la momentul transferului dreptului de proprietate pentru cele achiziționate cu titlu oneros sau la data întocmirii documentelor pentru cele construite sau produse de instituție, respectiv primite cu titlu gratuit.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea inițială**. Activele fixe trebuie să fie evaluate la: costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros; costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție; valoarea justă pentru cele dobândite gratuit. (ex. donații, sponsorizări). Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate de regulă de evaluatori autorizați.
- **Cheltuieli ulterioare**. Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix corporal după achiziționarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit care au drept scop menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate (reparații curente). Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix corporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial (modernizări) sau mărirea duratei de viață utile (reparații capitale) şi conduc la obținerea de beneficii economice viitoare. Obținerea de beneficii economice viitoare se poate realiza fie direct prin creşterea veniturilor, creşterea potențialului de servicii furnizate, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere şi funcționare. În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane şi materiale şi îmbunătățirea gradului de confort şi ambient sau reabilitarea şi modernizarea termică a acestora. La expirarea contractului de închiriere valoarea investițiilor efectuate la activele fixe luate cu acest titlu, se scad din contabilitatea instituției publice care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea instituției care le are în patrimoniu sau a agentului economic, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.
- **Evaluarea la data bilanțului**. Un activ fix corporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare. Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Ajustările de valoare pot fi ajustări permanente, denumite şi amortizări, şi/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierii activelor fixe corporale.
- **Amortizarea**. Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea contabilă a activului fix corporal ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile. Instituțiile publice amortizează activele fixe corporale utilizând metoda amortizării liniare (contul 281). Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare recepției sau punerii în funcțiune, după caz, a activului. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe corporale. Cota de amortizare se determină ca raport între 100 şi durata normală de utilizare prevăzută în

Catalogul privind duratele normale de utilizare care se aprobă prin hotărâre a Guvernului. Amortizarea activelor fixe corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosinţă gratuită, se calculează de către instituţiile publice care le au în patrimoniu. Amortizarea investiţiilor efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituţiile publice se înregistrează de instituţiile publice care au efectuat investiţiile, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz. La încetarea contractului, valoarea investiţiilor nediminuată cu amortizarea calculată se cedează instituţiei publice care le are în patrimoniu sau agentului economic, după caz, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe corporale. În procesul-verbal de predare-preluare a investiţiei se va menţiona şi valoarea amortizării investiţiei, pentru ca instituţia publică care le are în patrimoniu sau agentul economic să poată înregistra amortizarea corespunzătoare noii valori de intrare. Activele fixe corporale aflate în patrimoniul instituţiilor publice se amortizează pe o durată normală de funcţionare cuprinsă în cadrul unei plaje de ani (durata minimă şi maximă), existând posibilitatea alegerii numărului de ani de amortizare în cadrul acestor durate. Astfel stabilită, durata normală de funcţionare a activului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia. În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe corporale scoase din funcţiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituţiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcţiune.

- **Ajustări pentru depreciere**. Instituţiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale la sfârşitul exerciţiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 291). În situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situaţia în care se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată. Deprecierea unui activ fix corporal poate apărea în situaţiile: deteriorării fizice a activului; încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ; bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat; există o decizie de oprire a construcţiei unui activ înainte de terminare sau punere în funcţiune; performanţa să în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate; modificări de tehnologie sau legislaţie în domeniu.
- **Reevaluarea activelor fixe corporale**. Reevaluarea activelor fixe corporale se face la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesionişti calificaţi, membrii ai unui organism profesional în domeniu. În cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ fix corporal este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie/costului de producţie sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanţului. Diferenţa dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare (contul 105). Reevaluarea se efectuează pe baza normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanţelor Publice sau de către evaluatori autorizaţi. Rezultatele reevaluării se înregistrează în contabilitate (contul 105).
- **Valorificare şi scoatere din funcţiune a bunurilor**. Potrivit prevederilor legale în vigoare, pot fi transmise fără plată, orice fel de bunuri aflate în stare de funcţionare, indiferent de durata de folosinţă, dacă acestea nu mai sunt necesare instituţiei publice care le are în administrare, dar care pot fi folosite în continuare de altă instituţie publică

sau dacă, potrivit reglementărilor în vigoare, instituția nu mai are dreptul să utilizeze bunul respectiv. Instituția publică care disponibilizează bunuri va informa în scris alte instituții publice pe care le consideră că ar avea nevoie de bunurile disponibilizate. Transmiterea, fără plată, de la o instituție publică la o altă instituție publică, se va face pe bază de proces-verbal de predare-preluare, aprobat de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să îi fie transmis bunul respectiv, precum şi de ordonatorul de credite care îl are în administrare. Instituțiile publice pot valorifica bunurile şi prin schimbarea acestora cu alte bunuri noi, similare, având cel puțin aceeaşi parametri. În acest caz, bunurile valorificate prin schimb pot reprezenta, după caz, plata sau parte din plata datorată pentru bunurile noi care se achiziționează conform prevederilor legislației privind achizițiile publice. Scoaterea din funcțiune a activelor fixe corporale, necorporale şi în curs se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz. La instituțiile publice la care conducătorii îndeplinesc atribuțiile ordonatorilor terțiari de credite, scoaterea din funcțiune a activelor fixe corporale, necorporale şi în curs se va face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz, în funcție de subordonare.

- **Leasing-ul**. Leasing-ul este operațiunea în care o parte, denumită locator/finanțator, transmite, pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este, celeilalte părți denumită locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice denumită rată de leasing, iar la sfârşitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să păstreze dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. Operațiunile de leasing pot avea ca obiect bunuri imobile, precum şi bunuri mobile de folosință îndelungată, aflate în circuitul civil, cu excepția înregistrărilor pe bandă audio şi video, a pieselor de teatru, manuscriselor, brevetelor şi a altor drepturi de autor. Valoarea de intrare reprezintă valoarea la care a fost achiziționat bunul de la finanțator, respectiv costul de achiziție. Valoarea reziduală reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator. Dobânda de leasing reprezintă rata medie a dobânzii bancare pe piața românească. Rata de leasing reprezintă: în cazul leasing-ului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului şi a dobânzii de leasing; în cazul leasing-ului operațional, cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare şi un beneficiu stabilit de părțile contractante. Instituțiile publice care achiziționează active fixe în leasing financiar au obligația înregistrării acestora în contabilitate, deoarece prin contractul de leasing financiar riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului dreptului de proprietate din momentul încheierii contractului (contul 167). Bunurile achiziționate în leasing financiar se supun amortizării, în condițiile legii.
- **Activele fixe primite prin donații şi sponsorizări**. Activele fixe corporale şi necorporale primite ca donații, sponsorizări sau cu titlu gratuit se înregistrează în contabilitate la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați.

3. Active financiare

Un activ financiar este orice activ care reprezintă: depozite, un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități, un drept contractual. Activele financiare cuprind: titluri de participare; alte titluri imobilizate; creanțe imobilizate.

- **Titluri de participare.** Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni deținute de stat sau unitățile administrativ-teritoriale potrivit legii, în capitalul unor societăți comerciale sau organisme internaționale, a căror deținere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dividende (contul 260).

- **Alte titluri imobilizate**. Alte titluri imobilizate sunt reprezentate de obligaţiunile deţinute de stat, a căror deţinere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dobânzi (contul 265).
- **Creanţe imobilizate**. Creanţele imobilizate reprezintă drepturile instituţiilor publice pentru împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanţe pe termen lung, potrivit legii. Contabilitatea creanţelor imobilizate se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanţe imobilizate. În conturile de împrumuturi pe termen lung se înregistrează sumele acordate terţilor în baza unor contracte de împrumut pentru care se percep dobânzi, potrivit legii (cont 267). În categoria altor creanţe imobilizate intră: garanţiile, depozitele, depuse de instituţia publică la terţi (cont 267).

Momentul recunoaşterii în contabilitate. Activele financiare de natura titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate se înregistrează la momentul dobândirii acestora, în condiţiile prevăzute de lege. Împrumuturile acordate pe termen lung se înregistrează în momentul constatării dreptului de creanţă respectiv.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea iniţială**. Activele financiare se evaluează la costul de achiziţie sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.
- **Evaluarea la data bilanţului**. Activele financiare trebuie prezentate în bilanţ la valoarea de intrare mai puţin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.
- **Ajustări pentru pierderea de valoare**. Instituţiile publice pot înregistra ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare la sfârşitul exerciţiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 296). În situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situaţia în care se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
II	ACTIVE FIXE		
A.	ACTIVE FIXE NECORPORALE		
1.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării		
	- achiziţionate de la terţi	203 (205, 208)	404
	- primite prin donaţie, transfer cu titlu gratuit între instituţii sau redistribuiri între unităţi	203 (205, 208)	779
	- realizate din producţie proprie	203 (205, 208)	721
	- recepţionate la finalizarea investiţiei	203 (205, 208)	233
	- constatate plus la inventar	203 (205, 208)	779
	- diferenţe din reevaluare	203 (205, 208)	105
2.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării		

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării, respectiv – achiziţionate de la terţi, primite prin donaţie, transfer cu titlu gratuit, între instituţii sau redistribuiri între unităţi, constatate plus la inventar	206	100
	- cheltuieli cu active fixe necorporale neamortizabile	682	404
	- diferenţe din reevaluare	206	105
3.	Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării		
	- vânzarea	461	791
	- scăderea din evidenţă:	%	203 (205, 208)
	- cu valoarea neamortizată	691	
	- cu valoarea amortizată	280	
4.	Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării		
	- ieşirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării	100	206
5.	Înregistrarea amortizării		
	- cheltuieli cu amortizarea activelor fixe necorporale	6811	280
6.	Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale		
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale	6813	290
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe necorporale	290	7813
7.	Avansuri acordate furnizorilor de active fixe necorporale		
	- avansuri acordate	234	512 (541, 542, 550, 551, 560, 561, 770)
	- decontarea avansurilor acordate	404	234
8.	Active fixe necorporale în curs de execuţie		
	- realizate din producţie proprie	233	721
	- facturate de furnizori	233	404
	- la recepţia finală a investiţiei – pentru active fixe necorporale amortizabile	203 (205, 208)	233
	- la recepţia finală a investiţiei – pentru active fixe necorporale neamortizabile	682	233
	- scăzute din evidenţă	691	233
	- cedate	658	233
	- pierderi din calamităţi	690	233

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție	6813	293
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție	293	7813
B.	ACTIVE FIXE CORPORALE		
1.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării		
	- achiziționate de la terți	211 (212, 213, 214)	404
	- primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuiri între unități	211 (212, 213, 214)	779
	- realizate din producție proprie	211 (212, 213, 214)	722
	- constatate plus la inventar	211 (212, 213, 214)	779
	- achiziționate în regim de leasing financiar	212 (213, 214)	167
	- diferențe din reevaluare	211 (212, 213, 214)	105
2.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării		
	- intrarea în patrimoniu prin achiziționare de la terți, primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuiri între unități, realizate din producție proprie, constatate plus la inventar, achiziționate în regim de leasing financiar	211 (212, 213, 214)	101 (102, 103, 104)
	- cheltuieli cu active fixe corporale neamortizabile	682	404
	- cheltuieli cu active fixe corporale neamortizabile achiziționate în regim de leasing financiar	682	167
	- diferențe din reevaluare	211 (212, 213, 214)	105
	- alte active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă)	215	101
3.	Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării		
	- vânzare	461	791
	- scăderea din evidență: - cu valoarea neamortizată - cu valoarea amortizată	% 691 281	211 (212, 213, 214)
4.	Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării		
	- scăderea din evidență	101 (102, 103, 104)	211 (212, 213, 214)
	- alte active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă)	101	215

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
5.	Înregistrarea amortizării		
	- cheltuieli cu amortizarea activelor fixe corporale	6811	281
6.	Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale		
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale	6813	291
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe corporale	291	7813
7.	Avansuri acordate furnizorilor de active fixe corporale		
	- avansuri acordate	232	512 (541, 542, 550, 551, 560, 561, 770)
	- decontarea avansurilor acordate	404	232
8.	Active fixe corporale în curs de execuție		
	- realizate din producție proprie	231	722
	- facturate de furnizori	231	404
	- recepția finală a investiției – pentru active fixe corporale amortizabile	211 (212, 213, 214)	231
	- recepția finală a investiției – pentru active fixe corporale neamortizabile	682	231
	- scăzute din evidență	691	231
	- cedate	658	231
	- pierderi din calamități	690	231
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție	6813	293
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție	293	7813
C.	ACTIVE FINANCIARE		
1.	Titluri de participare (cont 260), Alte titluri imobilizate (cont 265) şi Vărsăminte de efectuat pentru active financiare (cont 269)		
	- Monografia operațiunilor este prezentată la capitolele: bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor pentru şomaj şi bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		
2.	Creanțe imobilizate (cont 267)		
	- Monografia împrumuturilor pe termen lung acordate din bugetul asigurărilor pentru şomaj este prezentată la capitolul bugetul asigurărilor pentru şomaj		
	- acordarea de credite ipotecare din buget pentru construirea, cumpărarea, reabilitarea, consolidarea şi extinderea de locuințe (prin ANL)	2673	% 551 560

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- rambursarea ratelor de credit de către clienţi	% 551 560	2673
	- dobânzi de încasat aferente creditelor acordate	2674	763
	- încasarea dobânzilor	% 551 560	2674
	- garanţii depuse şi alte creanţe imobilizate la dispoziţia terţilor	267	512 (513, 551, 560, 561, 770)
	- restituirea garanţiilor depuse şi a altor creanţe imobilizate	512 (513, 551, 560, 561, 770)	267

2.4. Tehnici contabile privind stocurile

Un activ se clasifică ca activ circulant (curent) atunci când: este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare; este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu este restricţionată. Ciclul de exploatare reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma unui echivalent de trezorerie. Echivalenţele de trezorerie reprezintă investiţiile pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Activele circulante (curente) cuprind: stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factura; creanţe; investiţii pe termen scurt; casa şi conturi la bănci.

Stocuri. Stocurile sunt active circulante: deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii; în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfăşurarea activităţii curente a instituţiei, în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii. În cadrul stocurilor se cuprind: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele şi păsările, mărfurile, ambalajele, producţia în curs de execuţie şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi. Sunt incluse, de asemenea, stocurile de materii prime strategice şi de alte stocuri cu o importanţă deosebită pentru economia naţională.

- Materiile prime participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată (contul 301).
- Materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje, medicamente şi materiale sanitare şi alte materiale consumabile) care participă sau ajută la procesul de fabricaţie fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit sau asigură desfăşurarea activităţii curente a instituţiei (contul 302).
- Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate active fixe corporale, indiferent de durata lor de folosinţă, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, scule, dispozitive, verificatoare, aparatele de măsură şi control etc.) (contul 303). Documentele aflate în fondurile bibliotecilor, care au statut de bunuri culturale comune sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale care fac parte din patrimoniul cultural naţional mobil, nu sunt active fixe şi sunt evidenţiate, gestionate şi inventariate în condiţiile legii. Aceste bunuri fac parte din categoria materialelor de natura obiectelor de inventar, aflate în folosinţă

(contul 303). Eliminarea documentelor din colecții se aplică numai bunurilor culturale comune, uzate fizic sau moral, după o perioadă de minimum 6 luni de la achiziție. Pentru organizarea contabilității analitice a cărților care au fost trecute în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar, se poate utiliza metoda global-valorică, cu aprobarea ordonatorului de credite. Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține pe două categorii: materiale de natura obiectelor de inventar în magazie (contul 3031) şi materiale de natura obiectelor de inventar în folosință (contul 3032). Înregistrarea pe cheltuieli a consumului acestora se realizează la momentul scoaterii din folosință.

- Rezerva de stat – cuprinde bunuri din proprietatea publică a statului care se constituie în scopul de a interveni operativ pentru protecția populației, a economiei şi pentru apărarea țării, în situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau în caz de război (cont 3041).
- Rezerva de mobilizare – cuprinde bunuri din proprietatea publică a statului şi anume: în industrie: materii prime, materiale, semifabricate, subansambluri şi elemente de completare, utilaje strict specializate, scule, dispozitive, verificatoare; în comunicații şi transporturi: materiale destinate restabilirii şi menținerii în stare de funcționare a capacităților de transport şi telecomunicații necesare asigurării nevoilor forțelor sistemului național de apărare; în sănătate: materiale sanitar-farmaceutice consumabile, materii prime şi materiale necesare fabricării produselor farmaceutice, aparatură, instrumentar medical; în comerț: produse alimentare şi industriale necesare asigurării cererilor unităților militare, solicitate pe plan local, la mobilizare (cont 3042).
- Ambalajele rezervă de stat şi de mobilizare – cuprind ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat şi de mobilizare (contul 305).
- În categoria altor stocuri intră: munițiile şi furniturile pentru apărare națională, ordine publică şi siguranță națională, precum şi alte stocuri specifice altor instituții publice (contul 309).

Produse. Produsele sunt compuse din semifabricate, produse finite, rebuturi, materiale recuperabile şi deşeuri.

- Semifabricatele reprezintă produsele care nu au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic şi care au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității sau se livrează terților (contul 341).
- Produsele finite sunt produsele are au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților (contul 345).
- Rebuturi, materiale recuperabile şi deşeuri (contul 346). *Rebut definitiv* se consideră produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte şi nu poate fi utilizat decât, eventual, ca materie primă sau ca material pentru producerea altor bunuri. Prin *rebut parțial* se înțelege produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte şi care, supus unor operații de remediere eficiente sub aspect economic, devine un produs corespunzător sau poate fi valorificat ca produs declasat. Produs declasat se consideră produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte, dar poate fi valorificat, potrivit normelor legale, la preț redus.
- Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime (contul 331). În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuție (contul 332).

Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale. Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, precum şi bunurile de acest fel aflate în custodie sau în consignaţie la terţi sunt evidenţiate de către direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene, respectiv a municipiului Bucureşti, sau alte instituţii ale statului potrivit prevederilor legale în vigoare (contul 347). Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităţilor administrativ-teritoriale se evidenţiază în contabilitatea acestora (contul 349).

Stocurile aflate la terţi sunt bunuri aflate în custodie, pentru prelucrare sau consignaţie la terţi, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri (conturile 351, 354, 356, 357, 358, 359).

Animale şi păsări. În această categorie se includ animalele născute vii şi cele tinere de orice fel (taurine, porcine, ovine-caprine, cabaline etc.) crescute pentru producţie (lână, lapte, blană etc.), reproducţie, muncă, reprezentaţie (spectacole), expunere (în parcuri şi grădini zoologice), precum şi animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate (contul 361).

Mărfurile reprezintă bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele realizate în instituţii predate spre vânzare magazinelor proprii (contul 371).

Ambalajele includ materialele refolosibile, achiziţionate sau realizate în instituţie, folosite pentru ambalarea produselor destinate vânzării şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte (contul 381).

Momentul recunoaşterii în contabilitate. Bunurile de natura stocurilor sunt considerate ca fiind achiziţionate de către instituţii din momentul în care acestea devin proprietare ale bunurilor sau atunci când furnizarea acestor bunuri este terminată. Costurile bunurilor de natura stocurilor se recunosc în momentul consumului acestora. Excepţie fac materialele de natura obiectelor de inventar, al căror cost se recunoaşte în momentul scoaterii din folosinţă.
Deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Astfel, este necesar să se asigure:

- recepţionarea tuturor bunurilor materiale intrate în instituţie şi înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi se înregistrează distinct ca intrări în gestiune. Valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanţului.
- în situaţia unor decalaje între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea unităţii, se procedează astfel: bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare; bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct ca intrări în gestiune la locul de depozitare, pe baza documentelor însoţitoare. Nu se înregistrează în contabilitate datorită lipsei recepţiei acestora.
- în cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din instituţie, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel: bunurile facturate şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate, în conturi în afara bilanţului; bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune potrivit legii.
- bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări şi respectiv la ieşiri atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Evaluarea în contabilitate

Evaluarea iniţială. Stocurile se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie, costul de producţie sau valoarea justă, după caz. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în

forma şi în locul în care se găsesc. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producţie al activelor fixe cuprind cheltuielile directe aferente producţiei, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora. Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare. În funcție de specificul activităţii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producţie sau metoda preţului cu amănuntul, în comerţul cu amănuntul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat. Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie trebuie evidenţiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite. Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz. Diferenţele de preţ se înregistrează proporţional atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra bunurilor rămase în stoc. Metoda preţului cu amănuntul este folosită în unităţile de desfacere cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor cu articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este indicat să se folosească altă metodă. În această situaţie, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Evaluarea la ieşirea din gestiune. La ieşirea din gestiune, stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din metodele:

- Metoda „primul intrat-primul ieşit" (FIFO) – potrivit acestei metode, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică.
- Metoda costului mediu ponderat (CMP) – presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepţie.
- Metoda „ultimul intrat-primul ieşit" (LIFO) – potrivit acestei metode, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare de natura stocurilor, de la un exerciţiu la altul. Dacă, în situaţii excepţionale, ordonatorii de credite decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informaţii: motivul schimbării metodei; efectele sale asupra rezultatului. O instituţie trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul a costului poate fi justificată.

Evaluarea la data bilanţului. Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea

unei ajustări pentru depreciere. Prin valoare realizabilă netă se înțelege prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Ajustări pentru depreciere. Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea stocurilor la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (conturile 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Inventarierea producției neterminate. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul de producție.

Metode de evidență a stocurilor. Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric. Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate, pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferența între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii. Contabilitatea analitică a bunurilor se ține pe baza uneia din următoarele metode: operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică.

- Metoda operativ-contabilă se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor. Această metodă constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie, iar în contabilitate, în ținerea evidenței valorice pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor și din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor.
- Metoda cantitativ-valorică se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor și ambalajelor. Această metodă constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate, ținerea evidenței cantitativ-valorice. Verificarea exactității înregistrărilor din evidență de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic din contabilitate.
- Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor din unitățile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura obiectelor de inventar, precum și altor categorii de bunuri. Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor se ține global-valoric atât la gestiune, cât și în contabilitate, iar controlul concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii și din contabilitate se efectuează numai valoric la perioade stabilite de unitate.

Scăderea din gestiune a stocurilor. Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior. Pentru instituțiile publice, limitele maxime de perisabilitate admise se aprobă de ordonatorul principal de credite. În acest scop, ministerele vor stabili limite proprii, care vor fi supuse spre avizare Ministerului Finanțelor Publice. Declasarea şi casarea unor bunuri materiale se aprobă de către ordonatorul superior de credite, respectiv principal sau secundar, după caz.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
III	STOCURI		
A.	Metoda inventarului permanent		
1.	Achiziționarea stocurilor		
a.	- în cazul în care s-au întocmit facturi:	% 301 (302, 303, 304, 305, 309, 351, 354, 356, 357, 358, 361, 371, 378, 381) 4426	401
b.	- în cazul în care nu s-au întocmit facturi:	% 301 (302, 303, 304, 305, 309, 351, 354, 356, 357, 358, 361, 371, 378, 381) 4428	408
2.	Stocuri primite cu titlu gratuit (donații, sponsorizări, comasări de unități etc.)	% 301 (302, 303, 309, 361, 371, 381)	779
3.	Stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor	301 (302, 303)	791
4.	Producția, lucrările şi serviciile în curs de execuție, precum şi produsele obținute din producția proprie, la sfârşitul perioadei	331 (332, 341, 345, 346, 348, 361, 381)	709
5.	Reluarea producției, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei	709	331 (332, 341, 345, 346, 348, 361, 381)
6.	Reținerea din producție proprie a produselor finite ca materii prime, materiale, mărfuri sau ambalaje	% 301, 302, 303, 371, 381	345
7.	Materii prime, materiale, produse, animale, mărfuri, ambalaje, bunuri date spre prelucrare sau custodie la terți, mărfuri depuse în consignație	351	% 301, 302, 303, 345, 361, 371, 381
8.	Primirea bunurilor de la terți, inclusiv valoarea serviciilor prestate	% 301, 302, 303, 345, 361, 371, 381	% 351, 401
9.	Consumuri de stocuri:		
	- materii prime	601	301
	- materiale consumabile	602	302
	- materiale de natura obiectelor de inventar (la	603	303

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	momentul scoaterii din folosinţă)		
	- animale şi păsări	606	361
	- ambalaje	608	381
	- muniţii şi furnituri pentru apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională şi alte stocuri specifice unor instituţii	609	309
	- materiale şi ambalaje pentru rezerva de stat şi de mobilizare	689	304 (305)
10.	Vânzarea către terţi a stocurilor de produse (cont 701-703), de materii prime, materiale, mărfuri (cont 707), precum şi facturarea serviciilor prestate (cont 704-706)	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707) 4427
11.	Scăderea din evidenţă a stocurilor vândute:		
	- semifabricate, produse finite, produse reziduale	709	341 (345, 346)
	- diferenţe de preţ între costul de producţie şi preţul standard sau prestabilit al produselor: nefavorabile, favorabile	348 709	709 348
	- mărfuri (în unităţile cu amănuntul) - mărfuri (în unităţile en-gros)	% 607 378 4428 607	371 371
	- ambalaje	608	381
12.	Plusuri de natura stocurilor constatate la inventariere		
	- materii prime	301	601
	- materiale consumabile	302	602
	- materiale de natura obiectelor de inventar	303	603
	- muniţii şi furnituri pentru apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională şi alte stocuri specifice altor instituţii	309	609
	- produse:		
	- animale şi păsări		
	- achiziţionate	361	719
	- din producţie proprie	361	709
	- mărfuri – în unităţile cu amănuntul; mărfuri – în unităţile en-gros	% 371, 378 371	607 607
	- ambalaje		
	- achiziţionate	381	608
	- din producţie proprie	381	709
13.	Lipsuri constatate cu ocazia inventarierii		
	- materii prime	601	301

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- materiale consumabile	602	302
	- materiale de natura obiectelor de inventar	603	303
	- animale şi păsări		
	- achiziționate	606	361
	- din producție proprie	709	361
	- mărfuri	607	371
	- ambalaje		
	- achiziționate	608	381
	- din producție proprie	709	381
	- muniții şi furnituri pentru apărare națională, ordine publică şi siguranță națională şi alte stocuri specifice unor instituții	609	309
	- materiale şi ambalaje pentru rezerva de stat şi de mobilizare	684	304 (305)
	- imputarea lipsurilor persoanelor vinovate: - când sumele se cuvin bugetului - când sumele rămân la dispoziția instituției	 428 428	 448 719
B.	Metoda inventarului intermitent		
1.	Achiziționarea stocurilor		
a.	- în cazul în care s-au întocmit facturi:	% 601 (602, 603) 4426	401
b.	- în cazul în care nu s-au întocmit facturi:	% 601 (602, 603) 4428	408
2.	La sfârşitul lunii, stabilirea stocurilor, pe baza inventarului	301 (302, 303)	601 (602, 603)
3.	La începutul lunii următoare, trecerea pe cheltuieli a stocurilor constatate la sfârşitul lunii anterioare, pe baza inventarului	601 (602, 603)	301 (302, 303)
	AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR		
1.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor	6814	391 (392, 393, 394, 395, 396, 397, 398)
2.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea stocurilor	391 (392, 393, 394, 395, 396, 397, 398)	7814

2.5. Tehnici contabile privind relațiile cu terții

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor şi creanțelor instituției în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD etc.), cu

debitorii şi creditorii diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor, decontările între instituţii publice, precum şi evidenţa operaţiilor ce necesită clarificări ulterioare şi alte decontări.

- **Furnizori şi conturi asimilate**. În contabilitatea furnizorilor se înregistrează operaţiunile privind achiziţiile de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate (conturile 401 şi 404). Avansurile acordate furnizorilor se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (conturile 232, 234, 409). Operaţiunile privind achiziţiile de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate, precum şi achiziţiile de active fixe pe baza efectelor comerciale, se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de plătit (conturile 403 şi 405). Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului şi se menţionează în notele explicative. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond prevăzute de legislaţia în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Bunurile cumpărate, lucrările executate şi serviciile prestate pentru care nu s-au primit facturi, se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 408). Datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operaţiunilor comunicat de Banca Naţională a României, cât şi în valută. Operaţiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii iniţiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare şi moneda străină, la data efectuării tranzacţiei. Contabilitatea furnizorilor se ţine pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică furnizorii se grupează astfel: interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată.
- **Clienţi şi conturi asimilate**. În contabilitatea clienţilor se înregistrează operaţiunile privind livrările de mărfuri şi produse, lucrările executate şi serviciile prestate (contul 411). Creanţele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118). Operaţiunile privind vânzările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii, efectuate pe baza efectelor comerciale, se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de primit (contul 413). Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului şi se menţionează în notele explicative. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond prevăzute de legislaţia în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Bunurile vândute, lucrările executate şi serviciile prestate pentru care nu s-au întocmit facturi, se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 418). Avansurile primite de la clienţi se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (contul 419). Creanţele în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operaţiunilor, comunicat de Banca Naţională a României, cât şi în valută. Operaţiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii iniţiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare şi moneda străină, la data efectuării tranzacţiei. Contabilitatea clienţilor se ţine pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică, clienţii se grupează astfel: clienţi interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de încasare.
- **Personal şi conturi asimilate**. Contabilitatea decontărilor cu personalul evidenţiază drepturile salariale, sporurile, premiile, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii şi alte drepturi în bani şi/sau în natură datorate de instituţia publică personalului pentru munca prestată (contul 421). Contabilitatea decontărilor cu pensionarii – evidenţiază drepturile de pensie şi alte drepturi prevăzute de lege, cuvenite pensionarilor conform legii (contul 422). Ajutoarele şi indemnizaţiile datorate – evidenţiază ajutoarele de boală pentru incapacitate temporară de muncă, îngrijirea copilului, ajutoare de deces şi alte ajutoare acordate (contul 423). Contabilitatea decontărilor cu şomerii – evidenţiază

indemnizațiile de șomaj datorate șomerilor, potrivit legii (contul 424). În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi acordate care, potrivit reglementărilor în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (contul 423). Avansurile acordate personalului – evidențiază indemnizațiile pentru concedii de odihnă acordate ca avans (contul 425). Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, deschis pe fiecare persoană (contul 426). Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale (contul 427). Sumele datorate și neachitate personalului (concediile de odihnă și alte drepturi de personal) aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii în legătură cu personalul (contul 4281). Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe față de personalul unității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul (contul 4282).

- **Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate**. Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale evidențiază contribuțiile angajatorilor – instituții publice – pentru asigurări sociale de stat, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări pentru șomaj (conturi 4311, 4313, 4315, 4371), precum și contribuțiile asiguraților (salariați) pentru asigurări sociale de stat, asigurări sociale de sănătate și asigurări pentru șomaj (conturile 4312, 4314, 4372). Alte datorii sociale – reprezintă sume datorate altor categorii de persoane, cum ar fi: drepturi pentru donatorii de sânge, alocații și alte ajutoare pentru copii, alocația suplimentară pentru familiile cu mai mulți copii, ajutoare sociale, indemnizații pentru persoanele cu handicap și altele (contul 438).
- **Bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat și conturi asimilate**. În cadrul decontărilor cu bugetul statului, bugetele locale și alte bugete se cuprind: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natură salarială, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește ca diferența între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (taxa pe valoarea adăugată colectată – contul 4427) și a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri și servicii (taxa pe valoarea adăugată deductibilă – contul 4426). În situația în care există decalaje între faptul generator de taxa pe valoarea adăugată și exigibilitatea acesteia, totalul taxei pe valoarea adăugată se înregistrează într-un cont distinct, denumit taxă pe valoarea adăugată neexigibilă (contul 4428) care, pe măsură ce devine exigibilă potrivit legii, se trece la taxa pe valoarea adăugată colectată, respectiv la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, după caz. În contul de taxă pe valoarea adăugată neexigibilă se înregistrează și taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile (contul 4428). Diferența în plus sau în minus, între taxa pe valoarea adăugată colectată și taxa pe valoarea adăugată deductibilă se înregistrează în conturi distincte ca taxa pe valoarea adăugată de plată (contul 4423), respectiv taxa pe valoarea adăugată de recuperat (contul 4424), și se regularizează în condițiile legii. Impozitul pe venituri din salarii și din alte drepturi cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii (contul 444). Acesta trebuie recunoscut ca o datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță. Alte impozite, taxe și vărsăminte cuprind sumele datorate bugetului de stat (taxe vamale, accize) sau bugetelor locale (impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri) sau alte impozite și taxe datorate, potrivit legii. Acestea

se înregistrează în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale (contul 446). Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului cuprind: drepturile de personal neridicate, prescrise, datorate bugetului statului potrivit legii, sumele datorate creditorilor, cuvenite bugetului statului după prescrierea lor, plusul de numerar din casierie, amenzi şi penalităţi, vărsăminte efectuate în plus la buget şi altele, precum şi sumele datorate bugetului de către instituţiile finanţate de la buget reprezentând venituri realizate în condiţiile legii (conturile 4481 şi 4482).

- **Decontări cu Comunitatea Europeană (PHARE, ISPA, SAPARD etc.)**. Sumele primite din contribuţia financiară nerambursabilă a Comunităţii Europene (PHARE, ISPA, SAPARD) se înregistrează la instituţiile publice implicate în derularea acestor fonduri (Fondul Naţional şi Agenţiile de Implementare) ca şi creanţe – sume de primit (conturile 4501, 4511, 4531, 4541, 4551, 456, 457, 458) şi datorii – sume de plată (conturile 4502, 4512, 452, 4532, 4542, 4552). Aceste sume sunt recunoscute ca venituri şi cheltuieli numai în contabilitatea instituţiilor publice care au calitatea de beneficiari finali ai fondurilor respective.
- **Debitori şi creditori diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor**. Sumele datorate instituţiilor publice de către terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu şi clienţii, se înregistrează ca şi debitori diverşi (contul 461). Sumele datorate de instituţiile publice unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu şi furnizorii, se înregistrează ca şi creditori diverşi (contul 462). Evidenţa creanţelor bugetare ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru şomaj şi al Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate se realizează pe baza declaraţiilor fiscale sau deciziilor emise de organul fiscal. Evidenţa analitică se ţine pe tipuri de impozite şi pe plătitori, pe structura clasificaţiei bugetare (conturile 463, 464, 465, 466). Creditori ai bugetelor mai sus menţionate – sunt persoane fizice şi juridice pentru sumele de restituit sau de compensat cu alte creanţe ale aceluiaşi buget sau cu alte creanţe ale altor bugete, la cererea acestora sau din oficiu, se evidenţiază pe tipuri de impozite şi pe plătitori, pe structura clasificaţiei bugetare (contul 467). În această grupă se cuprind şi conturi în care se evidenţiază împrumuturile pe termen scurt acordate din bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor pentru şomaj, potrivit legii (contul 468), precum şi dobânzile aferente acestora (contul 469).
- **Conturi de regularizare şi asimilate**. Conturile de regularizare se utilizează când operaţiunile îşi extind efectele pe mai mulţi ani, iar veniturile şi cheltuielile trebuie să fie atribuite exerciţiului în care au fost realizate sau efectuate, după caz. Conturile de regularizare şi asimilate cuprind: cheltuieli în avans, venituri în avans şi decontări din operaţii în curs de clarificare. Sumele plătite în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (chirii, asigurări, abonamente publicaţii, alte cheltuieli efectuate în avans – contul 471). Sumele încasate în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la venituri în avans (venituri din chirii, abonamente la publicaţii, abonamente la instituţiile de spectacole, alte venituri realizate în avans – contul 472). Operaţiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează provizoriu într-un cont distinct. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către instituţie în termenul cel mai scurt (contul 473).
- **Decontări între instituţiile publice**. Decontările între instituţiile publice cuprind operaţiunile de decontare intervenite în cursul exerciţiului între instituţia superioară şi instituţiile subordonate sau între instituţiile subordonate aceleiaşi instituţii superioare,

după caz, reprezentând valoarea activelor fixe şi a materialelor transmise şi primite în vederea executării unor acțiuni în cadrul instituției, precum şi sumele transmise de instituția superioară către instituțiile din subordine pentru efectuarea cheltuielilor din alocații bugetare, din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială, împrumuturi externe rambursabile şi nerambursabile. Contabilitatea decontărilor între instituțiile publice cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare, cât şi a celei creditoare aparținând aceluiaşi ordonator principal de credite (conturile 481, 482). La consolidare, soldurile acestor conturi se elimină.

Evaluarea în contabilitate. Potrivit principiilor contabilității de angajamente, efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile şi evenimentele se produc, şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit. Înregistrarea în contabilitate a creanțelor şi datoriilor se efectuează în momentul constatării drepturilor şi obligațiilor. Creanțele şi datoriile instituțiilor publice se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală. Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii inițiale în moneda de raportare, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare şi moneda străină, la data efectuării tranzacției. Creanțele şi datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor comunicat de Banca Națională a României, cât şi în valută.

- **Evaluarea la momentul decontării**. Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiaşi exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, ce intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.
- **Evaluarea la data bilanțului**. La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru data întocmirii situațiilor financiare, respectiv pentru ultima zi a exercițiului financiar. Creanțele şi datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeană se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare. La data bilanțului, evaluarea creanțelor şi a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru depreciere.
- **Ajustări pentru depreciere.** Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea creanțelor la sfârşitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (conturile 491, 496, 497). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
IV	CONTURI DE TERȚI		
A.	Operațiuni privind decontările cu furnizorii		
1.	Acordarea avansurilor către furnizorii de bunuri, lucrări executate, servicii prestate	409	512 (513, 515, 516, 550, 551, 560, 561, 770)
2.	Decontarea avansurilor acordate furnizorilor	401	409
3.	Acordarea avansurilor către furnizorii de active fixe	232 (234)	512 (513, 515, 516, 560, 561, 770)
4.	Decontarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe	404	232 (234)
5.	Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de furnizori	401	403
6.	Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de furnizorii de active fixe	404	405
7.	Achitarea furnizorilor	401 (404)	512 (513, 515, 516, 541, 542, 550, 551, 560, 561, 770)
8.	Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în valută	401 (404)	765
B.	Operațiuni privind decontările cu clienții		
1.	Vânzări către clienți – în cazul în care s-au întocmit facturi	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4427
2.	Vânzări către clienți – în cazul în care nu s-au întocmit facturi	418	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4428
3.	Înregistrarea facturilor pentru operațiunile evidențiate anterior în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit". Concomitent, se înregistrează taxa pe valoarea adăugată colectată	411 4428	418 4427
4.	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma lichidării creanțelor în valută	% 5124 665	411
5.	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate în urma lichidării creanțelor în valută	5124	% 411 765
6.	Primirea avansurilor de la clienți	560 (561, 5124)	419
7.	Decontarea avansurilor primite	419	411
8.	Încasarea sumelor datorate de clienți		
	- prin casierie	531	411
	- prin trezoreria statului sau bănci	5124 (528, 557, 560, 561,	411

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
		562)	
9.	Acceptarea efectelor comerciale de încasat	413	411
10.	Încasarea efectelor comerciale	5124 (560, 561, 562)	413
11.	Scăderea din evidenţă a clienţilor incerţi	654	411
12.	Reactivarea clienţilor scăzuţi din evidenţă	411	714
C.	Decontări cu personalul şi asigurările sociale		
1.	Înregistrarea salariilor conform statelor de salarii	641	421
2.	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru asigurări sociale	6451	4311
3.	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate	6453	4313
	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru asigurări de şomaj	6452	4371
4.	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru accidente de muncă şi boli profesionale	6454	4315
5.	Înregistrarea reţinerilor din salarii, conform statelor de salarii	421	%
	- contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale		4312
	- contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate		4314
	- contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări de şomaj		4372
	- impozitul pe venit de natură salarială		444
	- avansuri acordate personalului		425
	- reţineri din salarii datorate terţilor (rate, chirii etc.)		427
	- imputaţii, garanţii gestionari		4282
	- alte datorii sociale		438
6.	Virarea reţinerilor către terţi	%	550 (551, 560, 561, 562, 770)
	- impozitul pe venit de natură salarială	444	
	- contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale	4311	
	- contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale	4312	
	- contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate	4313	
	- contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate	4314	
	- contribuţiile angajatorilor pentru asigurările de şomaj	4371	
	- contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări de şomaj	4372	

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- reţineri din salarii datorate terţilor (rate, chirii etc.)	427	
	- imputaţii	4282	
7.	Plata avansurilor din salarii	425	512 (513, 551, 560, 561, 562, 770)
8.	Achitarea salariilor nete ale personalului	421	512 (513, 550, 551, 560, 561, 562, 770)
9.	Înregistrarea salariilor şi a altor drepturi de personal neridicate	421 (422, 423, 424, 425)	426
10.	Achitarea drepturilor de personal neridicate	426	512 (513, 550, 551, 552, 560, 561, 562, 770)
11.	Drepturi de personal neridicate prescrise datorate bugetului	426	448
12.	Înregistrarea unei pagube din vina unui salariat: - cu valoarea contabilă a bunului imputat - cu diferenţa dintre valoarea de înlocuire şi valoarea contabilă, care urmează a se vira la buget	428	% 719
13.	Înregistrarea unei pagube din vina terţilor: - cu valoarea contabilă a bunului imputat - cu diferenţa dintre valoarea de înlocuire şi valoarea contabilă, care urmează a se vira la buget	461	% 719 448
14.	Înregistrarea sumelor datorate bugetului de stat de către instituţiile publice care nu au încadrat persoane cu handicap potrivit legii	635	446
D.	Taxa pe valoarea adăugată		
1.	Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată achitată organelor vamale pentru bunurile şi serviciile din import	4426	512 (513, 516, 531, 542, 550, 560, 561, 562, 770)
2.	Înregistrarea TVA deductibilă cuprinsă în facturi sau alte documente legale pentru bunuri achiziţionate, lucrări executate sau servicii prestate	4426	401 (404)
3.	Înregistrarea TVA aferentă bunurilor achiziţionate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate cu plata în rate	4428	401 (404)
4.	Înregistrarea TVA aferentă bunurilor achiziţionate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate cu plata în rate – ajunse la scadenţă	4426	4428
5.	Înregistrarea sumelor încasate în numerar din vânzarea produselor prin magazine proprii	531	% 701 (702, 703, 707) 4427
6.	Înregistrarea facturilor pentru produse livrate, lucrări executate şi servicii prestate, inclusiv TVA colectată	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4427

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
7.	Înregistrarea vânzărilor de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate cu plata în rate	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4428
8.	Înregistrarea încasării în numerar, prin trezorerie sau prin bancă a valorii produselor livrate, lucrărilor şi serviciilor prestate	531 (512, 560, 561, 562)	411
9.	Înregistrarea TVA exigibilă aferentă vânzărilor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate devenită colectată	4428	4427
10.	La finele lunii, înregistrarea TVA deductibilă reţinută din TVA colectată	4427	4426
11.	La finele lunii, determinarea TVA datorată bugetului de stat (TVA colectată mai mare decât TVA deductibilă)	4427	4423
12.	La finele lunii, determinarea TVA rămasă de recuperat sau de compensat în lunile următoare (TVA deductibilă mai mare decât TVA colectată)	4424	4426
13.	Plata TVA datorată bugetului de stat	4423	531 (560, 561, 562)
14.	Încasarea în contul de disponibil a TVA recuperată de la bugetul de stat	560 (561, 562)	4424
15.	Compensarea cu bugetul statului a TVA colectată	4427	4424
E.	Înregistrarea diferenţelor de curs valutar		
1.	Diferenţe de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea datoriilor la sfârşitul perioadei	665	401 (403, 404, 405, 408, 419, 462)
2.	Diferenţe de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea datoriilor la sfârşitul perioadei, sau la plata datoriilor, urmare scăderii cursului valutar	401 (403, 404, 405, 408, 419, 462)	765
3.	Diferenţe de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea creanţelor la sfârşitul perioadei, sau la încasarea creanţelor, urmare scăderii cursului valutar	665	409 (411, 413, 418, 461)
4.	Diferenţe de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea creanţelor la sfârşitul perioadei	409 (411, 413, 418, 461)	765
F.	Valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea şi casarea bunurilor scoase din funcţiune		
1.	Cheltuieli ocazionate de casarea, dezmembrarea, declasarea activelor fixe, materialelor de natura obiectelor de inventar sau altor materiale	6xx	401
2.	Materiale rezultate din casare	302 (303)	719
3.	Valorificarea materialelor rezultate	602 (603)	302 (303)
	- când sumele încasate se reţin de instituţia publică	411	719
	- când sumele încasate se virează la buget	411	448
4.	Încasarea facturii	560 (561, 770)	411
5.	Virarea la buget a sumelor obţinute din valorificare	448	411

Nr. crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR		
1.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor – clienţi	6814	491
2.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor – clienţi	491	7814
3.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi	6814	496
4.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi	496	7814

2.6. Tehnici contabile privind trezoreria la instituţiile publice

Investiţiile pe termen scurt la instituţiile publice se prezintă sub forma obligaţiunilor emise şi răscumpărate. În scopul asigurării surselor de finanţare, unităţile administrativ-teritoriale pot emite în condiţiile legii, obligaţiuni cu dobândă sau cu discount pe care le răscumpără la termen (conturile 505 şi 509).

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării titlurilor de plasament, a altor valori de trezorerie, a disponibilităţilor existente în conturi la trezoreria statului, Banca Naţională a României, băncile comerciale şi în casierie. În scopul întăririi rolului finanţelor publice şi al asigurării unei discipline bugetare ferme, instituţiile publice indiferent de sistemul de finanţare şi de subordonare, inclusiv activităţile de pe lângă unele instituţii publice, finanţate integral din venituri proprii, efectuează operaţiunile de încasări şi plăţi prin unităţile teritoriale ale trezoreriei statului în raza cărora îşi au sediul şi unde au deschise conturile de venituri, cheltuieli şi disponibilităţi, în condiţii de siguranţă. Este interzis instituţiilor publice de a efectua operaţiunile de mai sus prin băncile comerciale, cu excepţia situaţiilor prevăzute de lege. În vederea efectuării cheltuielilor prevăzute în buget, instituţiile publice au obligaţia de a prezenta trezoreriei statului la care au conturile deschise, bugetul de venituri şi cheltuieli/bugetul de cheltuieli, aprobat în condiţiile legii. Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale pot fi folosite de instituţiile publice finanţate de la buget la cererea ordonatorilor de credite, numai după deschiderea şi repartizarea creditelor bugetare. Creditele bugetare aprobate în bugetul instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii pot fi folosite în limita disponibilităţilor existente în cont. Contabilitatea instituţiilor publice asigură înregistrarea plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, potrivit bugetului aprobat. Grupa „Casa, conturi la trezoreria statului şi bănci" include: conturi la trezoreria statului şi bănci, disponibil al bugetelor, casa şi alte valori, acreditive, disponibil din fonduri cu destinaţie specială, disponibil al instituţiei publice finanţate din venituri proprii, disponibil din veniturile fondurilor speciale, viramente interne.

- **Disponibilităţi ale instituţiilor publice la trezoreria statului şi bănci**. Această grupă cuprinde: disponibilul din împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului (contul 510), valorile de încasat sub forma cecurilor (contul 511), disponibilul în lei şi valută al instituţiilor publice păstrat la băncile comerciale (contul 512), disponibilităţile în lei şi valută provenind din împrumuturi interne şi externe contractate de stat (contul 513) şi garantate de stat (contul 514), disponibilul din fonduri externe nerambursabile (contul 515), disponibilul din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale (contul 516) şi garantate de acestea (contul 517), dobânzile de plătit (contul 5181), dobânzile de încasat (contul

5182), împrumuturi pe termen scurt primite (contul 519). Dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci se înregistrează în contabilitate distinct, față de cele de plătit, aferente împrumuturilor primite pe termen scurt. Dobânzile de plătit şi cele de încasat, în cursul exercițiului financiar, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, pe bază de documente prezentate instituției şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct (contul 5125). Depozitele bancare constituite în condițiile legii se evidențiază distinct în cadrul conturilor sintetice de disponibilități. Contabilitatea disponibilităților aflate în conturi la bănci comerciale şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăților efectuate în valută, se ține distinct în lei şi în valută. Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei comunicat de Banca Națională a României. Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează schimbul valutar, fără ca acestea să genereze diferențe de curs valutar. La finele perioadei, diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în valută şi a altor valori de trezorerie, cum sunt: acreditive, depozite pe termen scurt în valută la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru această dată se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturile curente la bănci comerciale se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

- **Disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale**. Conturile de disponibil ale bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale nu au un corespondent ca atare în contabilitatea trezoreriei statului şi au drept scop evidențierea veniturilor încasate şi a cheltuielilor efectuate din aceste bugete, astfel: disponibilul bugetului de stat la trezoreria statului (contul 520), corespunzător conturilor de trezorerie: 20 „Venituri ale bugetului de stat" şi 23 „Cheltuielile bugetului de stat"; disponibilul bugetului local la trezoreria statului (contul 521), corespunzător conturilor de trezorerie: 21 „Veniturile bugetelor locale" şi 24 „Cheltuielile bugetelor locale"; disponibilul bugetului asigurărilor sociale de stat (contul 525), corespunzător conturilor de trezorerie: 22 „Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat" şi 25 „Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat". Această grupă mai include: disponibilul din fondul de rulment al bugetului local (contul 522), disponibilul din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale (contul 523), disponibilul din venituri încasate pentru bugetul capitalei (contul 524), disponibilul bugetului asigurărilor sociale de stat pentru constituirea fondului de rezervă (contul 526), disponibilul din fondul de rezervă al asigurărilor sociale de sănătate (contul 527), disponibilul din sume încasate în cursul procedurii de executare silită (contul 528), disponibilul din sume colectate pentru bugete (contul 529). Compartimentele de creanțe bugetare din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti, precum şi Direcția generală de administrare a marilor contribuabili vor avea în vedere următoarele: existența neconcordanței dintre soldul contului 520 „Disponibil al bugetului de stat" şi contul 20 „Veniturile bugetului de stat" din contabilitatea trezoreriei statului urmare: neînregistrării în contabilitatea bugetului de stat a operațiunilor privind drepturile constatate şi veniturile încasate privind capitolul 17.01 „Taxe vamale şi alte taxe pe tranzacțiile internaționale" şi alte capitole de venituri a căror evidență şi raportare se realizează de către Autoritatea Națională a Vămilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice; neînregistrării în contabilitatea bugetului de stat de la nivelul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti, a sumelor încasate din impozitul pe venit – transmise electronic – Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru marii contribuabili transferați la 30 iunie 2005; înregistrării în contabilitatea bugetului de stat de la Direcția generală de

administrare a marilor contribuabili a sumelor încasate din impozitul pe venit – transmise electronic de direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București pentru marii contribuabili transferați la 30 iunie 2005; posibilitatea ca soldul contului 520 „Disponibil al bugetului de stat" să prezinte sold creditor urmare operațiunilor de diminuare a veniturilor încasate, potrivit legii (cote defalcate din impozitul pe venit, sume defalcate din TVA); conturile 7312 „Cote şi sume defalcate din impozitul pe venit" şi 7352 „Sume defalcate din TVA" se debitează pentru sumele şi cotele defalcate din impozitul pe venit, respectiv sume defalcate din TVA prin creditul contului 520 „Disponibil al bugetului de stat", fapt ce determină ca aceste conturi să prezinte sold debitor, prin excepție de la regula generală de funcționare a conturilor de venituri". Operațiunea de închidere a conturilor respective se va efectua cu sume negative (în roşu), astfel: 7312 „Cote şi sume defalcate din impozitul pe venit", 7352 „Sume defalcate din TVA" = 121.09 „Rezultat patrimonial – buget de stat".

- **Casa şi alte valori**. Contabilitatea disponibilităților aflate în casieria instituțiilor publice, precum şi a mişcării acestora ca urmare a operațiunilor de încasări şi plăți efectuate în numerar se ține distinct în lei şi în valută (contul 531). Înregistrarea în contabilitate a operațiilor în lei sau în valută se efectuează cu respectarea reglementărilor emise de Banca Națională a României şi Ministerul Finanțelor Publice, precum şi a altor reglementări în domeniu. Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei comunicat de Banca Națională a României. La finele perioadei, disponibilitățile în valută şi alte valori de trezorerie (acreditive, depozite pe termen scurt în valută) se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Instituțiile publice pot ridica din contul de finanțare sau din conturile de disponibil, după caz, deschise la trezoreria statului, sume pentru efectuarea de plăți în numerar, reprezentând drepturi de personal, precum şi pentru alte cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate prin virament. Instituțiile publice au obligația să îşi organizeze activitatea de casierie, astfel încât încasările şi plățile în numerar să fie efectuate în condiții de siguranță, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare şi în limita plafonului de casă stabilit de către trezoreria statului pentru fiecare instituție publică. Încasările efectuate de către instituțiile publice prin casieria proprie se depun în conturile bugetare respective deschise la trezoreria statului şi reprezintă venituri ale bugetului de stat, ale bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale. Veniturile încasate în numerar care sunt lăsate potrivit legii la dispoziția instituțiilor ca venituri proprii se depun în conturile de disponibilități ale acestora. Instituțiile publice conduc contabilitatea „altor valori" care includ: timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie, bonurile valorice pentru carburanți auto, biletele cu valoare nominală, tichetele de masă, alte valori etc. (contul 532).
- **Acreditive**. În vederea achitării unor obligații față de furnizori, se poate solicita instituțiilor publice deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora (contul 541). Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în numele instituției, se înregistrează în contabilitate distinct (contul 542).
- **Disponibil din fonduri cu destinație specială**. Disponibilitățile din fondurile cu destinație specială constituite în condițiile legii se înregistrează în contabilitate distinct (contul 550). Alocațiile bugetare cu destinație specială acordate instituțiilor publice se înregistrează în contabilitate distinct (contul 551). Sumele de mandat şi sumele în depozit pe care instituțiile publice le pot păstra la finele anului într-un cont de disponibil distinct deschis la trezoreria statului se înregistrează în contabilitate distinct (contul 552). Această grupă mai include şi disponibilitățile unor fonduri gestionate de unitățile

administrativ-teritoriale în afara bugetelor locale, respectiv: disponibilul din taxe speciale (contul 553), disponibilul din amortizarea activelor fixe deținute de serviciile publice de interes local (contul 554), disponibilul fondului de risc (contul 555), disponibilul din depozitele speciale constituite pentru construirea de locuințe (contul 556). În categoria disponibilităților cu destinație specială intră și disponibilul din valorificarea unor bunuri intrate în proprietatea privată a statului (contul 557), precum și disponibilul din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile (contul 558).

- **Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii**. Veniturile proprii ale instituțiilor publice, precum și subvențiile primite de la buget în completarea acestora se încasează, se administrează, se utilizează și se contabilizează potrivit dispozițiilor legale (conturile 560, 561). Excedentele rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții acordate de la buget se regularizează la sfârșitul anului cu bugetul din care au fost acordate subvențiile, în limita sumelor primite de la acesta. Excedentele anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii se reportează în anul următor.
- **Disponibil al fondurilor speciale**. Fondurile speciale constituite potrivit legii sunt: Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetul asigurărilor pentru șomaj. Conturile de disponibil ale acestor bugete nu au un corespondent ca atare în contabilitatea trezoreriei statului și au drept scop evidențierea veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate din aceste bugete astfel: disponibilul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate: (contul 571), corespunzător conturilor de trezorerie: 26 „Veniturile bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate" și 27 „Cheltuielile bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate"; disponibilul bugetului asigurărilor pentru șomaj (contul 574), corespunzător conturilor de trezorerie: 28 „Veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj" și 29 „Cheltuielile bugetului asigurărilor pentru șomaj".
- **Viramente interne**. În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile de la trezoreria statului și bănci comerciale, precum și între conturile de la trezorerie sau bănci, după caz, și din casieria instituției.
- **Fonduri externe nerambursabile**. Contribuția financiară a Comunității Europene reprezintă sume care se transferă Guvernului României de către Comisia Comunităților Europene, cu titlu de asistență financiară nerambursabilă acordată României de către Comunitatea Europeană. Fondurile externe nerambursabile sunt acumulate în conturi distincte și se utilizează numai în limita disponibilităților existente în aceste conturi și în scopul în care au fost acordate. Ministerul Finanțelor Publice asigură gestionarea contribuției financiare a Comunității Europene prin conturi deschise la Banca Națională a României, trezoreria statului sau, după caz, la bănci comerciale, conform prevederilor memorandumurilor de înțelegere, memorandumurilor de finanțare și ale Acordului multianual de finanțare SAPARD. Disponibilitățile din contribuția financiară a Comunității Europene și sumele recuperate și datorate Comunității Europene, aflate în conturile deschise la Banca Națională a României, trezoreria statului sau, după caz, la bănci comerciale, sunt purtătoare de dobândă; dobânda se bonifică și se utilizează conform prevederilor memorandumurilor de înțelegere, memorandumurilor de finanțare, ale Acordului multianual de finanțare SAPARD și ale altor documente încheiate sau convenite între Comisia Europeană și Guvernul României, precum și, după caz, conform instrucțiunilor emise de donator. Contribuția publică națională destinată cofinanțării în bani a contribuției financiare a Comunității Europene se alocă, se utilizează și se derulează conform cadrului tehnic, juridic și administrativ prevăzut pentru fondurile nerambursabile. Sumele necesare finanțării proiectelor/programelor în

cazul indisponibilității temporare a contribuției financiare a Comunității Europene se transferă structurilor de implementare, urmând să se regularizeze cu fondurile primite de la Comisia Europeană, în limita sumelor eligibile transferate. Sumele plătite necuvenit din contribuția publică națională reprezentând cofinanțarea în bani a contribuției financiare a Comunității Europene, în scopul achitării debitelor către Comunitatea Europeană, ca urmare a eventualelor nereguli sau neglijente stabilite în baza prevederilor memorandumului de finanțare şi a Acordului multianual de finanțare SAPARD, se recuperează conform legii şi se fac venit la bugetul din care au fost acordate. Orice înscris pe baza căruia se aloca fonduri provenind din contribuția financiară a Comunității Europene şi din contribuția publică națională se investeşte cu titlu executoriu. Disponibilitățile din contribuția publică națională destinate cofinanțării în bani a contribuției financiare a Comunității Europene, rămase la finele exercițiului bugetar în conturile structurilor de implementare, se reportează în anul următor pentru a fi folosite cu aceeaşi destinație.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea la momentul intrării în patrimoniu.** La intrarea în patrimoniu, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.
- **Evaluarea la data bilanțului**. La bilanț, investițiile pe termen scurt trebuie prezentate la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.
- **Ajustări pentru depreciere.** Pentru deprecierea investițiilor pe termen scurt, la sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, instituțiile publice pot reflecta ajustări pentru pierderea de valoare. La sfârşitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt se diminuează sau anulează, după caz, prin reluarea la venituri (contul 595). În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.
- **Evaluarea la ieşirea din instituție**. La ieşirea din instituție a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderea de valoare se anulează.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
V.	CONTURI DE TREZORERIE		
1.	Investiții pe termen scurt		
	Monografia operațiunilor privind obligațiunile emise şi răscumpărate (cont 505) – este prezentată la capitolul buget local.		
2.	Conturi la trezoreria statului şi bănci		
	- Ridicări de numerar de la trezoreria statului sau bănci, pe baza extrasului de cont	581	512 (513, 515, 516, 550, 551, 552, 560, 561, 562, 770)
	- Numerar ridicat de la trezoreria statului sau bănci, pe baza registrului de casă	531	581
	- Depuneri de numerar la bancă	512 (513, 515, 516, 550, 551, 552, 560, 561, 562, 770)	581

	- Numerar depus la trezoreria statului sau bănci, pe baza extrasului de cont	581	531
	- Înregistrarea dobânzilor de încasat aferente disponibilităţilor aflate în conturi la trezoreria statului şi bănci	5187	766
	- Încasarea dobânzilor aferente disponibilităţilor în conturi la trezoreria statului şi bănci	512 (513, 515, 516, 560, 561, 562)	5187
3.	Alte valori		
	- Achiziţionarea de timbre poştale, tichete şi bilete de călătorie şi alte valori	532	401
4.	Acreditive şi avansuri de trezorerie		
	- Acordarea avansurilor de trezorerie personalului pentru deplasări, achiziţii de materiale etc.	542	531
	- Decontarea avansurilor de trezorerie	% 301-381 401, 404, 428, 531, 532, 606-614; 622-628; 665, 4426	542
	- La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării avansurilor de trezorerie în valută	542	765
	- La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării avansurilor de trezorerie în valută	665	542
	- Deschiderea acreditivelor în favoarea terţilor, pe baza extrasului de cont	581	512 (513, 515, 516, 550, 551, 560, 561, 562, 770)
	- Acreditive deschise, pe baza extrasului de cont	541	581
	- Plata furnizorilor din acreditive deschise pe seama acestora	401 (404)	541
	- Reîntregirea contului de disponibil cu acreditivele neutilizate, pe baza extrasului de cont	512 (513, 515, 516, 550, 551, 560, 561, 562, 770)	581
	- Virarea acreditivelor neutilizate, pe baza extrasului de cont	581	541
	- La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării acreditivelor în valută	541	765
	- La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării acreditivelor în valută	665	541
	- La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării disponibilităţilor în valută	5124 (513, 514, 515, 516, 517, 519, 5314)	765
	- La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării disponibilităţilor în valută	665	5124 (513, 514, 515, 516, 517, 519, 5314)

5.	Împrumuturi pe termen scurt primite şi dobânzi aferente acestora		
	- Împrumuturi pe termen scurt primite din bugetul de stat sau bugetul local pentru înfiinţarea unor instituţii sau activităţi finanţate integral din venituri proprii	560 (562)	5194 (5)
	- Rambursarea împrumuturilor	5194 (5)	560 (562)

2.7. Tehnici contabile privind cheltuielile şi veniturile la instituţiile publice

Veniturile şi cheltuielile care apar altfel decât în cursul activităţilor curente ale instituţiei publice trebuie prezentate la venituri extraordinare şi cheltuieli extraordinare. Acestea rezultă din desfăşurarea unor tranzacţii sau evenimente ce sunt clar diferite de activităţile curente ale instituţiei şi care, prin urmare, nu se aşteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat. Prin activităţi curente se înţeleg activităţile desfăşurate de o instituţie publică, pentru realizarea obiectului său de activitate, stabilit conform regulamentelor de organizare şi funcţionare. Pentru a stabili dacă un eveniment sau o tranzacţie se delimitează clar de activităţile curente ale entităţii se are în vedere mai degrabă natura elementului sau tranzacţiei aferente activităţii desfăşurate în mod curent de instituţie decât frecvenţa cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc.

2.7.1. Cheltuieli

Potrivit contabilităţii de angajamente, cheltuielile reflectă costul bunurilor şi serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum şi subvenţii, transferuri, asistenţă socială acordate, aferente unei perioade de timp. Conturile de cheltuieli se închid la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare) în vederea stabilirii rezultatului patrimonial. În situaţia în care apar operaţiuni ce trebuie înregistrate în creditul conturilor de cheltuieli, acestea pot fi înregistrate şi în debitul conturilor, în roşu. Reflectarea unitară a cheltuielilor efectuate de instituţiile publice pe articolele şi alineatele prevăzute în Clasificaţia economică, se asigură cu ajutorul „Îndrumarului" elaborat de către ordonatorii principali de credite.

Momentul recunoaşterii cheltuielilor

- Cheltuielile de personal: salarii în bani şi în natură, prime, al 13-lea salariu, contribuţiile aferente acestora, se recunosc în perioada în care munca a fost prestată.
- Drepturile cuvenite şi neachitate aferente exerciţiului bugetar sunt incluse, de asemenea, în costurile de personal ale exerciţiului.
- Cheltuielile cu stocurile se recunosc atunci când acestea au fost consumate, cu excepţia materialelor de natura obiectelor de inventar care se înregistrează la scoaterea din folosinţă a acestora.
- Costurile cu bunurile includ consumul stocurilor achiziţionate şi plătite în exerciţiile bugetare anterioare şi consumate în exerciţiul bugetar curent.
- Consumul propriu trebuie să fie înregistrat în momentul când are loc producţia destinată pentru acest scop.
- Cheltuielile cu serviciile se recunosc în perioada când serviciile au fost prestate şi lucrările executate, indiferent de momentul când a fost efectuată plata acestora.
- Cheltuielile cu dobânzile se recunosc drept costuri în perioada când sunt datorate conform contractului de împrumut, şi nu atunci când sunt plătite.
- Cheltuielile de capital se recunosc lunar, sub forma amortizării care se înregistrează în mod sistematic, pe parcursul duratei de viaţă utile a activului fix.

- Valoarea rămasă neamortizată a activelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestora se recunoaşte drept cost al perioadei când acest eveniment a avut loc.
- Cheltuielile efectuate cu activele fixe în curs nu reprezintă un cost al perioadei. Costul acestora va fi recunoscut după finalizarea şi punerea în funcțiune a activelor fixe şi calculul amortizării.
- Transferurile între unități ale administrației publice, curente şi de capital se recunosc ca şi costuri la beneficiarii finali ai fondurilor.
- Alte transferuri, interne şi în străinătate se recunosc ca şi costuri la instituția care transferă fondurile.

Conținutul grupelor de cheltuieli. Contabilitatea cheltuielilor se ține pe grupe de cheltuieli, după natura şi destinația lor. Principalele grupe de cheltuieli sunt: cheltuieli privind stocurile, cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli operaționale, cheltuieli financiare, alte cheltuieli finanțate din buget, cheltuieli de capital, amortizări şi provizioane, cheltuieli extraordinare.

- Cheltuieli privind stocurile. Cheltuielile privind stocurile includ materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, materiale nestocate, animale şi păsări, mărfuri, ambalaje, alte stocuri (conturile 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607, 608, 609).
- Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți. Cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terți includ: energie şi apă (contul 610); întreținere şi reparații (contul 611); chirii (contul 612); prime de asigurare (contul 613); deplasări, detaşări, transferări (contul 614).
- Cheltuieli cu alte servicii executate de terți. Cheltuielile cu alte servicii executate de terți includ: comisioane şi onorarii (contul 622); protocol, reclamă şi publicitate (contul 623); transportul de bunuri şi personal (contul 624); servicii poştale şi taxe de telecomunicații (contul 626); servicii bancare şi asimilate (contul 627); alte servicii executate de terți (contul 628); alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale (contul 629).
- Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate. Această grupă include cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate ce trebuie plătite de către instituțiile publice, conform legii (contul 635).
- Cheltuieli cu personalul. Cheltuielile cu personalul includ: salariile personalului (contul 641); drepturi salariale în natură (contul 642); asigurări sociale: contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale, asigurări de şomaj, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă şi boli profesionale, alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială (contul 645); indemnizații de delegare, detaşare (contul 646).
- Alte cheltuieli operaționale. Alte cheltuieli operaționale includ: pierderi din creanțe şi debitori diverşi (contul 654); alte cheltuieli operaționale (contul 658).
- Cheltuieli financiare. Cheltuielile financiare includ: pierderi din creanțe imobilizate (contul 663); cheltuieli privind investițiile financiare cedate (contul 664); diferențe de curs valutar (contul 665); dobânzi (contul 666); sume de transferat bugetului de stat reprezentând câştiguri din schimb valutar în cadrul programelor PHARE, SAPARD, ISPA (contul 667); dobânzi de transferat Comunității Europene sau de alocat în cadrul programelor: PHARE, SAPARD, ISPA (contul 668); alte pierderi – cheltuieli neeligibile: PHARE, SAPARD, ISPA (contul 669).
- Alte cheltuieli finanțate din buget. Alte cheltuieli finanțate din buget includ: subvenții (contul 670); transferuri curente între unități ale administrației publice (contul 671); transferuri de capital între unități ale administrației publice (contul 672); transferuri interne (contul 673); transferuri în străinătate (contul 674); asigurări sociale (contul 676); ajutoare sociale (contul 677); alte cheltuieli (contul 679).

- Cheltuieli de capital, amortizări, provizioane şi ajustări. Cheltuielile de capital includ: cheltuieli operaţionale privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere (contul 681); cheltuieli cu active fixe neamortizabile (contul 682); cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierderea de valoare (contul 686); cheltuieli privind rezerva de stat şi de mobilizare (contul 689).
- Cheltuieli extraordinare. Cheltuielile extraordinare includ: pierderi din calamităţi (contul 690); cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe (contul 691).

2.7.2. Venituri şi Finanţări

Potrivit contabilităţii de angajamente, veniturile reprezintă impozite, taxe, contribuţii şi alte sume de încasat potrivit legii, precum şi preţul bunurilor vândute şi serviciilor prestate, după caz, aferente unei perioade de timp. Conturile de venituri se închid la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare) în vederea stabilirii rezultatului patrimonial. În situaţia în care apar operaţiuni ce trebuie înregistrate în debitul conturilor de venituri, acestea pot fi înregistrate şi în creditul conturilor de venituri, în roşu. Instituţiile publice mai pot folosi pentru desfăşurarea activităţii lor, bunuri materiale şi fonduri băneşti primite de la persoane juridice şi fizice sub formă de donaţii şi sponsorizări. Fondurile băneşti acordate de persoanele juridice şi fizice, primite ca donaţii şi sponsorizări de instituţiile publice finanţate integral de la buget, se varsă direct la bugetul din care se finanţează acestea. Cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului instituţiei publice beneficiare şi care urmează să se utilizeze potrivit legii. Cu fondurile primite de către instituţiile publice finanţate integral din venituri proprii şi cele finanţate din venituri proprii şi subvenţii de la buget se majorează bugetele de venituri şi cheltuieli ale acestora.

Momentul recunoaşterii veniturilor

- Veniturile se înregistrează în contabilitatea instituţiilor publice, pe baza documentelor care atestă crearea dreptului de creanţă (declaraţia fiscală sau decizia emisă de organul fiscal), avize de expediţie, facturi, alte documente legal întocmite sau în momentul încasării efective a acestora, în situaţia în care nu există documente anterioare încasării pentru înregistrarea creanţei.
- În contabilitate, **veniturile din activităţi economice** se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute în contract, al facturării lucrărilor executate şi serviciilor prestate, moment care atestă transferul de proprietate către clienţi.
- **Veniturile proprii ale instituţiilor publice** provin din chirii, organizarea de manifestări culturale şi sportive, concursuri artistice, publicaţii, prestaţii editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activităţi proprii sau anexe, prestări de servicii şi altele asemenea.
- **Veniturile din diferenţe de curs valutar** trebuie recunoscute în perioada în care apar cu ocazia decontării sau a raportării în situaţiile financiare a elementelor monetare, creanţelor şi datoriilor, la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul perioadei sau faţă de cele care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare.
- **Veniturile din dobânzi** se înregistrează pe măsura generării veniturilor respective.

Conţinutul grupelor de venituri. Contabilitatea veniturilor se ţine pe grupe de venituri, după natura şi sursa lor. Principalele grupe de venituri sunt: venituri din activităţi economice, alte venituri operaţionale, venituri din producţia de active fixe, venituri fiscale, venituri din contribuţii de asigurări, venituri nefiscale, venituri financiare, finanţări, subvenţii, transferuri, alocaţii bugetare cu destinaţie specială, fonduri cu destinaţie specială, venituri din provizioane, venituri extraordinare.

- Venituri din activități economice. Veniturile din activități economice includ: venituri din vânzarea produselor finite (contul 701); venituri din vânzarea semifabricatelor (contul 702); venituri din vânzarea produselor reziduale (contul 703); venituri din lucrări executate şi servicii prestate (contul 704); venituri din studii şi cercetări (contul 705); venituri din chirii (contul 706); venituri din vânzarea mărfurilor (contul 707); venituri din activități diverse (contul 708); variația stocurilor (contul 709).
- Venituri din alte activități operaționale. Veniturile din alte activități operaționale includ: Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi (contul 714); Alte venituri operaționale (contul 719).
- Venituri din producția de active fixe. Veniturile din producția de active fixe includ: venituri din producția de active fixe necorporale (contul 721); venituri din producția de active fixe corporale (contul 722).
- Venituri fiscale. Această grupă include veniturile fiscale ale bugetului general consolidat, recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declarațiilor fiscale şi a deciziilor emise de organul fiscal. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificației bugetare. Grupa „Venituri fiscale" include: Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice (contul 730); Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane fizice (contul 731); Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital (contul 732); Impozit pe salarii (contul 733); Impozite şi taxe pe proprietate (contul 734); Impozite şi taxe pe bunuri şi servicii (contul 735); Impozit pe comerțul exterior şi tranzacțiile internaționale (contul 736); Alte impozite şi taxe fiscale (contul 739).
- Venituri din contribuții de asigurări. Această grupă conține veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat, veniturile bugetului asigurărilor pentru şomaj, veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declarațiilor fiscale şi a deciziilor emise de organul fiscal. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificației bugetare. Grupa „Venituri din contribuții de asigurări" include: Venituri din contribuțiile angajatorilor: contribuțiile pentru asigurări sociale, contribuțiile pentru asigurări de şomaj, contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate, contribuțiile pentru accidente de muncă şi boli profesionale şi alte contribuții pentru asigurări sociale (contul 745); Venituri din contribuțiile asiguraților: contribuțiile pentru asigurări sociale, contribuțiile pentru asigurări de şomaj, contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate şi alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale (contul 746).
- Venituri nefiscale. Această grupă include venituri ale bugetului general consolidat, altele decât cele menționate la grupele: „Venituri fiscale" şi „Venituri din contribuții de asigurări". De regulă, aceste venituri sunt recunoscute la momentul încasării, neexistând obligația de a întocmi declarații conform legii. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificației bugetare. Grupa „Venituri nefiscale" include: Venituri din proprietate (contul 750); Venituri din vânzări de bunuri şi servicii (contul 751).
- Venituri financiare. Grupa „Venituri financiare" include: Venituri din creanțe imobilizate (contul 763); Venituri din investiții financiare cedate (contul 764); Venituri din diferențe de curs valutar (contul 765); Venituri din dobânzi (contul 766); Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderii din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA (contul 767); Alte venituri financiare (contul 768); Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi (cheltuieli neeligibile) – PHARE, SAPARD, ISPA (contul 769).
- Finanțări, subvenții, transferuri, alocații bugetare cu destinație specială, fonduri cu destinație specială. Potrivit prevederilor legislației în vigoare privind finanțele publice, finanțarea instituțiilor publice şi serviciilor publice se asigură astfel: integral din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz; din venituri proprii şi subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după

caz; integral din venituri proprii. Potrivit prevederilor Legii contabilităţii, contabilitatea instituţiilor publice asigură înregistrarea plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, potrivit bugetului aprobat. Plăţile efectuate din contul de finanţare bugetară de către instituţiile finanţate integral de la buget sau din contul de disponibil pentru bunuri aprovizionate, lucrări executate şi servicii prestate reprezintă plăţi de casă. În această categorie se includ şi plăţile efectuate prin casierie, în conformitate cu reglementările legale în vigoare. Instituţiile publice pot avea şi alte surse de finanţare, respectiv: fonduri externe nerambursabile, subvenţii, alocaţii bugetare cu destinaţie specială etc., după caz. Această grupă include: Finanţarea de la buget (contul 770); Finanţarea în baza unor acte normative speciale (contul 771); Venituri din subvenţii (contul 772); Venituri din alocaţii bugetare cu destinaţie specială (contul 773); Finanţarea din fonduri externe nerambursabile (contul 774); Fonduri cu destinaţie specială (contul 776); Venituri din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile (contul 778). Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit (contul 779).

- Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. Veniturile din reluarea provizioanelor şi ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidenţiază distinct în funcţie de natura acestora. Diminuarea sau anularea provizioanelor şi ajustărilor constituite se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menţinerea acestora. Grupa „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare" include: Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea operaţională (contul 781); Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare (contul 786).
- Veniturile extraordinare. Grupa „Venituri extraordinare" include: Venituri din despăgubiri din asigurări (contul 790); Venituri din valorificarea unor bunuri (contul 791).

Articolul 19. Contabilitatea rezultatului

(1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar.

(2) Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia.

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinaţii, după aprobarea situaţiilor financiare anuale.

(4) Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exerciţiului financiar şi cel reportat, din rezerve, prime de capital şi capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

(5) La instituţiile publice rezultatul execuţiei bugetare se stabileşte anual, potrivit reglementărilor contabile elaborate în acest sens.

(6) Excedentul sau deficitul patrimonial se determină de către instituţiile publice, în conformitate cu normele metodologice elaborate de Ministerul Economiei şi Finanţelor.

Nota:
Alin. (5) a fost modificat prin pct. 17 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul instituie regulile care se aplică în cazul rezultatului unei entităţi. Prin rezultatul unei entităţi se înţelege profitul sau pierderea înregistrată într-o perioadă contabilă. În contabilitate, profitul sau pierderea se determină cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli se efectuează, de regulă, la finele perioadei de gestiune, respectiv luna. Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinaţii, conform deciziei adunării generale a proprietarilor (asociaţilor, participanţilor, acţionarilor) privind repartizarea profitului anual, după aprobarea rapoartelor financiare anuale. Pierderea contabilă reportată conform statutului entităţii se acoperă din profitul net al perioadelor de gestiune curentă şi precedentă, din rezerve şi din capitalul social, din contribuţiile suplimentare ale proprietarilor (asociaţilor, participanţilor, acţionarilor) potrivit hotărârii adunării generale a acestora, iar în întreprinderile de stat şi municipale – de organele centrale de specialitate ale administraţiei publice, de autorităţile administraţiei publice locale. La instituţiile publice, rezultatul executării bugetare se stabileşte anual prin închiderea conturilor de cheltuieli şi a conturilor de surse din care au fost efectuate.

II. Comentariu

2.1. Contul de profit şi pierdere – imaginea performanţei unei entităţi

Performanţele unei entităţi reflectate în contul de profit şi pierdere reprezintă un interes major pentru utilizatorii de situaţii financiare şi constituie o parte componentă a capitalurilor proprii. Măsurarea acestor performanţe este posibilă prin cele două elemente componente, respectiv venituri şi cheltuieli. Aceste elemente oferă o viziune de sinteză asupra performanţei entităţii şi evaluează măsura în care strategia entităţii, prin implementarea şi execuţia sa, a contribuit la creşterea valorii acesteia. Prin intermediul contului de rezultat, contabilul poate construi un model de diagnostic al performanţei globale adaptat obiectului de activitate al societăţii sale. Contul de profit şi pierdere este instrumentul principal care ne ajută la măsurarea performanţei – componentă esenţială a managementului performanţei.

2.2. Arhitectura conturilor de rezultat

Rezultatele sunt structuri de capitaluri proprii constituite, în principal, din profitul realizat de întreprindere; alte surse de formare a acestora pot fi: primele de capital, rezervele din reevaluarea activelor şi alte surse prevăzute de lege, în scopul asigurării unor măsuri suplimentare de protecţie împotriva efectelor pierderilor, pentru întreprindere şi creditorii acesteia[1].

11. REZULTATUL REPORTAT
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29 (A/P)
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene (A/P)

12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR
121. Profit sau pierdere (A/P)
129. Repartizarea profitului (A)

[1] M. Ristea, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitaria, Bucureşti, 2004, p. 70.

2.3. Tehnici contabile privind rezultatul exerciţiului financiar

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar. Rezultatul exerciţiului se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului. Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere.

Rezultatul exerciţiului financiar (Rezultatul curent) reprezintă diferenţa dintre venituri şi cheltuieli, care poate fi:

- profit, dacă Venituri > Cheltuieli
- pierdere, dacă Cheltuieli > Venituri

Profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar. La sfârşitul perioadei se închid conturile de venituri şi cheltuieli utilizate pe parcursul perioadei de gestiune, când veniturile se transferă în creditul contului 121 „Profit sau pierdere", iar cheltuielile în debitul contului 121 „Profit sau pierdere".

Rezultatul curent caracterizează rentabilitatea întreprinderii, degajată de cele trei cicluri: exploatare, financiar, investiţional, desfăşurate în mod normal, curent, repetabil, fără impactul unor elemente aleatorii. Aprecierea influenţei politicii financiare a întreprinderii asupra rentabilităţii este posibilă deoarece pentru calculul acestui indicator sunt luate în considerare şi elementele financiare.

Acest rezultat se calculează contabil:

rezultatul curent = rezultatul exploatării + rezultatul financiar.

Acest rezultat se calculează în analiză:

rezultatul curent = rezultatul exploatării + veniturile financiare - cheltuielile financiare[1].

Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea contului 121 „Profit sau pierdere" reprezentată de soldul final debitor sau creditor al contului.

Operaţiuni contabile:

- Închiderea conturilor de venituri: Clasa 7 = 121
- Închiderea conturilor de cheltuieli: 121 = Clasa 6
- Înregistrarea profitului net obţinut în exerciţiul financiar curent, care a fost repartizat la rezerve, potrivit legislaţiei: 121=129

2.4. Tehnici contabile privind rezultatul reportat

Rezultatul reportat reprezintă profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită din exerciţiile financiare precedente. Profitul reportat urmează a se repartiza pe destinaţii în exerciţiile financiare următoare, iar pierderea reportată urmează a se acoperi din profitul exerciţiilor financiare următoare, din rezerve, sau din capitalul social, potrivit hotărârii AGA.

Contabilitatea rezultatului reportat se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I 117 „Rezultatul reportat".

Operaţiuni contabile

- Înregistrarea pierderilor contabile realizate în exerciţiul financiar curent care sunt transferate la începutul exerciţiului financiar următor asupra rezultatului reportat: 117 = 121
- Înregistrarea utilizării rezervelor pentru acoperirea pierderii contabile din exerciţiile financiare precedente, conform hotărârii AGA: 106 = 117
- Înregistrarea acoperirii pierderilor realizate în exerciţiile precedente din profitul realizat în exerciţiul curent: 117 = 117
- Înregistrarea acoperirii pierderilor din exerciţiile financiare precedente, prin reducerea capitalului social, conform hotărârii AGA: 1012 = 117

---

[1] M. Petcu, *Analiza economico-financiară a întreprinderii – probleme, abordări, metode, aplicaţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 2003, p. 338.

- Înregistrarea profitului net realizat în exercițiul financiar curent transferat la rezultatul reportat la începutul exercițiului financiar următor: 121 = 117
- Înregistrarea profitului net repartizat la dividende: 117 = 457
- Corectarea erorilor contabile semnificative constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente – pentru cheltuieli: 1174 = Conturi de clienți şi conturi asimilate
- Corectarea erorilor contabile semnificative constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente – pentru venituri: Conturi de clienți şi conturi asimilate = 117
- Înregistrarea altor creanțe care provin din corectarea unor erori: 461 = 1174

2.5. Corectarea erorilor în contabilitate. Recunoaşterea erorilor în rezultatul reportat

Corectarea erorilor aferente perioadelor anterioare, constatate în contabilitate, se efectuează pe seama rezultatului reportat. În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări din profit.

Erorile constatate în contabilitate	
Erorile nesemnificative (valoarea erorii este nesemnificativă)	*Erorile semnificative (valoarea erorii este semnificativă)*
Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.	Erorile semnificative sunt cele de natură să influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor. În practică, nivelul acestora este stabilit la nivelul fiecărei societăți prin politicile contabile proprii. Trebuie să se analizeze de la caz la caz în ce măsură eroarea este semnificativă ținând seama de elementele patrimoniale ale societății.

La efectuarea corecturilor în contabilitate, care privesc erori aferente exercițiului financiar curent, înregistrările contabile efectuate greşit se corectează, înainte de aprobarea situațiilor financiare, prin stornarea (înregistrarea în roşu/cu semnul minus sau prin metoda înregistrării inverse) operațiunii contabilizate greşit şi, concomitent, înregistrarea corespunzătoare a operațiunii în cauză.

În funcție de perioada curentă sau precedentă pe care o afectează, corectarea greşelilor se realizează pe seama contului de profit şi pierdere sau pe seama rezultatului reportat, astfel:

Erorile constatate în contabilitate	
Erori din anul curent	*Erori din anii precedenți*
se pot referi la exercițiul financiar curent	**se pot referi la exercițiile financiare precedente**
Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roşu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă şi programele informatice utilizate.	Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni şi declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greşeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care: a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise; b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil şi luate în considerare la întocmirea şi prezentarea acelor situații financiare anuale.

	Astfel de erori includ efectele greşelilor matematice, greşelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greşite a evenimentelor şi fraudelor.
Corectarea erorilor aferente exerciţiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit şi pierdere.	Corectarea *erorilor semnificative* aferente exerciţiilor financiare precedente **se efectuează pe seama rezultatului reportat.**
	Erorile nesemnificative aferente exerciţiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, **pe seama rezultatului reportat**. Totuşi, **pot fi** corectate pe seama **contului de profit şi pierdere** erorile nesemnificative.
	Corectarea erorilor aferente exerciţiilor financiare precedente nu determină modificarea situaţiilor financiare ale acelor exerciţii. În cazul erorilor aferente exerciţiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informaţiilor comparative prezentate în situaţiile financiare.

2.6. Tehnici contabile privind repartizarea profitului

Conform art. 8 lit. k) din Legea nr. 31/1990, modul de distribuire a beneficiilor şi de suportare a pierderilor este cuprins în actul constitutiv al societăţii pe acţiuni.

Conform art. 69 din Legea nr. 31/1990, dacă se constată o pierdere a activului net, capitalul social subscris va trebui reîntregit sau redus înainte de a se putea face vreo repartizare sau distribuire de profit.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinaţii, după aprobarea situaţiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exerciţiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea profitului" = 106 „Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinaţii hotărâte de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale. Evidenţierea în contabilitate a destinaţiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acţionarilor sau asociaţilor, rezerve şi alte destinaţii, potrivit legii.

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere" şi 129 „Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanţul întocmit pentru exerciţiul financiar la care se referă situaţiile financiare anuale. În contul 117 „Rezultatul reportat" se evidenţiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exerciţiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit şi pierdere al exerciţiului financiar precedent, precum şi rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile.

Profitul contabil net se repartizează, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, pe următoarele destinaţii:

- destinaţii prevăzute obligatoriu prin lege: rezerve legale, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenţi, vărsăminte la bugetul statului, surse proprii de finanţare aferente profitului rezultat din vânzări de active;
- destinaţii stabilite prin actul constitutiv al societăţii: rezerve statutare;
- destinaţii stabilite de către Adunarea Generală a Acţionarilor/Asociaţilor (AGA): surse proprii de finanţare, alte rezerve, participarea salariaţilor la profit, dividende, capital social.

Profitul nerepartizat va figura ca rezultat reportat până în momentul distribuirii definitive a acestuia de către AGA. Repartizarea definitivă a profitului se înregistrează în contabilitate, după aprobarea situaţiilor financiare anuale.

Repartizarea profitului obținut în exercițiul financiar curent se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului de regularizare 129 „Repartizarea profitului”.

Operațiuni contabile
- Înregistrarea profitului net obținut în exercițiul financiar curent, potrivit legislației: 121 = 129
- Repartizarea profitului net obținut în exercițiul financiar curent, potrivit legislației: 129 = 117

2.7. Tehnici contabile privind acoperirea pierderii contabile

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar şi cel reportat, din rezerve, prime de capital şi capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație. În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

Operațiuni contabile
- Înregistrarea pierderilor contabile realizate în exercițiul financiar curent care sunt transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat: 117 = 121
- Înregistrarea utilizării rezervelor pentru acoperirea pierderii contabile din exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA: 106 = 117
- Înregistrarea acoperirii pierderilor realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent: 117 = 117
- Înregistrarea acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente, prin reducerea capitalului social, conform hotărârii AGA: 1012 = 117

III. Studii de caz

3.1. Soluționarea corecțiilor contabile

Societatea „LuxPom” a identificat în mai 2013 o factură de livrare de marfă din ianuarie 2012 neînregistrată în contabilitate în valoare de 1.000 lei. Greşeala se încadrează la tipul de eroare nesemnificativă întrucât în politica contabilă se precizează faptul că orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din capitalul propriu al societății. Capitalul propriu al „Rarăul” este de 200.000 lei. Prin urmare, eroarea este nesemnificativă şi factura omisă va fi înregistrată:

4111. Clienți	=	707. Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000 lei

Sau

4111. Clienți	=	1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	1.000 lei

În cazul în care factura omisă a se înregistra în luna ianuarie 2012 avea o valoare de 50.000 lei, atunci eroarea este semnificativă şi Societatea „Rarăul” ar fi contabilizat:

4111. Clienți	=	1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	50.000 lei

În cazul în care factura omisă aparținea exercițiului financiar 2013, corectarea se realiza la momentul când s-a constatat greşeala prin contul de profit şi pierdere astfel, indiferent de natura erorii:

4111. Clienți	=	707. Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000 lei

Sfatul nostru este să țineți o evidență strictă a corecțiilor de erori şi să aveți o procedură contabilă detaliată aprobată pentru soluționarea cazurilor de erori. Nu uitați să înscrieți informații suplimentare cu privire la erorile constatate în notele la situațiile financiare anuale.

3.2. Anularea veniturilor şi cheltuielilor în concepţia modificării Codului fiscal

Cum va proceda societatea „Pâinea de aur" în situaţia unui contract încheiat în decembrie 2012 şi anulat de comun acord, printr-un act scris, în ianuarie 2013. Cum se vor califica din punct de vedere al impozitului pe profit cheltuielile/veniturile cu penalităţile care decurg din acest contract.

Începând cu noiembrie 2012, regulile sunt stabilite clar prin Codul fiscal. Astfel, în M. Of. nr. 753 din 8 noiembrie 2012 a fost publicată H.G. nr. 1071/2012 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004. Prin modificările legislative introduse de acest act normativ, *veniturile şi cheltuielile reprezentând dobânzile/penalităţile/daunele-interese contractuale anulate prin convenţii încheiate între părţile contractante sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile, în anul fiscal în care se înregistrează anularea acestora, în condiţiile în care dobânzile/penalităţile/daunele-interese stabilite în cadrul contractelor economice iniţiale au reprezentat cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile, pe măsura înregistrării lor.*

Anterior acestei modificări, se ajusta profitul impozabil al perioadei fiscale în care se înregistraseră iniţial veniturile şi cheltuielile. Modificarea introdusă de legiuitor prin H.G. nr. 1071/2012 se aplică începând cu 8 noiembrie 2012.

3.3. Calculul impozitului pe profit aferent anului 2012. Tehnici privind completarea formularului 101 „Declaraţie privind impozitul pe profit". Schema de calcul a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2012.

În M. Of. nr. 887 din 27 decembrie 2012, a fost publicat **Ordinul ANAF nr. 1950/2012 privind aprobarea modelului şi conţinutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor şi taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reţinere la sursă**. Actul normativ aduce dispoziţii noi pentru formularul 100 „Declaraţie privind obligaţiile de plată la bugetul de stat", cod 14.13.01.99/bs; formularul 101 „Declaraţie privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04; formularul 104 „Declaraţie privind distribuirea între asociaţi a veniturilor şi cheltuielilor", cod 14.13.01.01/dv; formularul 120 „Decont privind accizele", cod 14.13.01.03; formularul 130 „Decont privind impozitul la ţiţeiul din producţia internă", cod 14.13.01.05;

De reţinut este faptul că Ordinul ANAF nr. 1950/2012, în ceea ce priveşte impozitul pe profit, se aplică începând cu anul fiscal 2012. Termenul de depunere a Declaraţiei privind impozitul pe profit este 25 martie, inclusiv, a anului următor celui pentru care se calculează impozitul, respectiv 25 martie 2013. Fac excepţie organizaţiile nonprofit şi contribuabilii care obţin venituri majoritare din cultura cerealelor şi a plantelor tehnice, pomicultură şi viticultură care au obligaţia de a depune declaraţia anuală de impozit pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, respectiv 25 februarie 2013. Persoanele juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă cu lichidare au obligaţia să depună declaraţia anuală de impozit pe profit şi să plătească impozitul până la data depunerii situaţiilor financiare la organul fiscal competent. Persoanele juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă fără lichidare au obligaţia să depună declaraţia anuală de impozit pe profit şi să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile.

În cele ce urmează vom prezenta detaliat calcul impozitului pe profit aferent anului 2012, inclusiv toate informaţiile privind completarea formularului 101 „Declaraţie privind impozitul pe profit".

1. Depunerea declaraţiei

- Declaraţia privind impozitul pe profit se completează şi se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul. Contribuabilii prevăzuţi la art. 34 alin. (5) lit. a) şi b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, depun declaraţia anuală de impozit pe profit până la data de 25 februarie, inclusiv, a anului următor.
- Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligaţia să depună declaraţia anuală de impozit pe profit şi să plătească impozitul până la data depunerii situaţiilor financiare la organul fiscal competent din subordinea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

- Persoanele juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă fără lichidare au obligaţia să depună declaraţia anuală de impozit pe profit şi să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile, definită prin Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
- Declaraţia se depune la organul fiscal competent pentru administrarea creanţelor fiscale datorate de către contribuabil.
- În cazul în care plătitorul corectează declaraţia depusă, declaraţia rectificativă se întocmeşte pe acelaşi model de formular, înscriind „X" în spaţiul special prevăzut în acest scop.
- La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precum şi deciziile Comisiei fiscale centrale constituite la nivelul Ministerului Finanţelor Publice.
- Declaraţia privind impozitul pe profit se completează cu ajutorul programului de asistenţă. Formularul se depune la organul fiscal competent, în format PDF, cu fişier XML ataşat, pe suport CD, însoţit de formatul hârtie, semnat şi ştampilat conform legii, sau se transmite prin mijloace electronice de transmitere la distanţă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

2. Completarea declaraţiei. Schema de calcul a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2012

2.1. Perioada de raportare

- În rubrica „Anul" se înscrie cu cifre arabe anul pentru care se completează declaraţia (ex.: 2012).

2.2. Identificarea plătitorului

- În caseta „Cod de identificare fiscală" se completează codul de identificare fiscală atribuit conform legii, înscriindu-se cifrele cu aliniere la dreapta.
- În situaţia în care declaraţia se completează de către împuternicitul/reprezentantul fiscal, desemnat potrivit legii, se înscriu codul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent persoanei ale cărei obligaţii sunt îndeplinite, precum şi datele de identificare a acesteia, iar la rubrica „Funcţia/Calitatea" din formular se înscrie „Împuternicit".
- În prima căsuţă se înscrie prefixul RO, în cazul în care contribuabilul este înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.
- În rubrica „Denumire" se înscrie denumirea plătitorului.
- Rubricile privind adresa se completează cu datele privind adresa domiciliului fiscal al plătitorului.

2.3. Schema de calcul a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2012

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucţiuni tehnice
1	Venituri din exploatare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidenţa contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-" (minus).
2	Cheltuieli de exploatare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidenţa contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. Se înscrie şi cheltuiala cu impozitul pe profit. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul "-" (minus).
3	Rezultat din exploatare (rd. 1 - rd. 2)	
4	Venituri financiare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidenţa contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-" (minus).
5	Cheltuieli financiare	Se completează cu datele corespunzătoare înregistrate în evidenţa contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
		în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-" (minus).
6	Rezultat financiar (rd. 4 - rd. 5)	
7	Venituri extraordinare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-" (minus).
8	Cheltuieli extraordinare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-" (minus).
9	Rezultat extraordinar (rd. 7 - rd. 8)	
10	Rezultat brut (rd. 3 + rd. 6 + rd. 9)	
11	Elemente similare veniturilor, din care:	Rândul 11 – se completează cu sumele reprezentând diferențe favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul „Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, care devin impozabile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratată sau transpusă. De asemenea, se completează și cu sumele reprezentând rezervele care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, devenite impozabile în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5), (5^1), (5^2) și (6) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, acest rând se completează și cu sumele reprezentând veniturile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, conform art. 19 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit prevederilor legale în vigoare până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv. Acest rând se completează și cu sumele reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, care devin impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare, după caz, potrivit art. 20 lit. g) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
11.1	Elemente similare veniturilor potrivit art. 19^3 lit. a) pct. 1 Cod Fiscal	Rândul 11.1 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele înregistrate în soldul creditor al contului „Rezultatul reportat din provizioane specifice", potrivit art. 19^3 lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând rezervele devenite impozabile în conformitate cu art. 22 alin. (5).
11.2	Elemente similare veniturilor din alte retratări	Rândul 11.2 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, care se impozitează potrivit art. 19^3 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, altele decât cele înregistrate la rândul 11.1.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucţiuni tehnice
11.3	Elemente similare veniturilor din reducerea sau anularea filtrelor prudenţiale	Rândul 11.3 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaţionale de raportare financiară cu sumele reprezentând reducerea sau anularea filtrelor prudenţiale care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. d^1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
12	Elemente similare cheltuielilor, din care:	Rândul 12 – se completează cu sumele reprezentând diferenţe nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanţelor şi datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul „Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii la data încasării/plăţii acestora, pentru perioada retratată sau transpusă. Se completează şi cu cheltuielile de administrare capitalizate în valoarea stocurilor (la data scăderii din gestiune a stocului respectiv), valoarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare şi valoarea mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar rămase de recuperat, corespunzător duratei iniţiale de amortizare, după caz. De asemenea, acest rând se completează cu sumele reprezentând cheltuielile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, conform art. 19 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit prevederilor legale în vigoare până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv. Acest rând se completează şi cu sumele care se deduc la calculul profitului impozabil potrivit art. 21 alin. (4) lit. ţ) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
12.1	Elemente similare cheltuielilor potrivit art. 19^3 lit. a) pct. 2 Cod Fiscal	Rândul 12.1 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaţionale de raportare financiară cu sumele înregistrate în soldul debitor al contului „Rezultatul reportat din provizioane specifice", potrivit art. 19^3 lit. a) pct. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, reprezentând sumele devenite deductibile, în mod eşalonat, în tranşe egale, pe o perioadă de 3 ani.
12.2	Elemente similare cheltuielilor din alte retratări	Rândul 12.2 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaţionale de raportare financiară cu sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, care se deduc la calculul profitului impozabil potrivit art. 19^3 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, altele decât cele înregistrate la rândul 12.1.
13	Rezultat după includerea elementelor similare veniturilor/cheltuielilor (rd. 10 + rd. 11 - rd. 12)	
14	Amortizare fiscală	Rândul 14 – se completează cu suma reprezentând amortizarea fiscală determinată conform prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, precum şi amortizarea fiscală determinată potrivit art. 19^1 alin. (1) lit. b) din acelaşi act normativ.
15	Cheltuieli cu dobânzile şi diferenţele de curs valutar reportate din perioada precedentă	Rândul 15 – se completează cu suma reprezentând cheltuielile cu dobânzile şi diferenţele de curs valutar, care sunt reportate din anii fiscali anteriori, conform prevederilor art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare. Aceste sume vor fi preluate de la rândul 32 din „Declaraţia privind impozitul pe profit" depusă pentru anii anteriori.
16	Rezerva legală deductibilă	Rândul 16 – se completează cu valoarea reprezentând constituirea sau creşterea netă a rezervei legale în perioada de raportare, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucţiuni tehnice
17	Provizioane fiscale	Rândul 17 – se înscriu din punct de vedere fiscal provizioanele constituite potrivit art. 22 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, altele decât cele care sunt înregistrate pe cheltuieli de exploatare la rândul 2 din formular.
17.1	Filtre prudenţiale	Rândul 17.1 – se completează cu sumele reprezentând filtrele prudenţiale care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. d^1) Cod fiscal.
18	Alte sume deductibile, din care:	Rândul 18 – se completează cu valoarea altor deduceri la calculul profitului impozabil, conform dispoziţiilor Legii nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
18.1	Deduceri suplimentare pentru cercetare-dezvoltare	Rândul 18.1 – se completează cu suma reprezentând deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil a cheltuielilor eligibile pentru activităţile de cercetare-dezvoltare, în conformitate cu prevederile art. 19^1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
19	Total deduceri (rd. 14 la rd. 18)	
20	Dividende primite de la altă persoană juridică română	Rândul 20 – se completează cu veniturile financiare reprezentând dividendele pe care contribuabilul le-a primit de la o altă persoană juridică română.
21	Alte venituri neimpozabile	Rândul 21 – se completează cu valorile corespunzătoare veniturilor neimpozabile, altele decât cele înregistrate la rândul 20, prevăzute la art. 20 şi art. 20^1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
22	Total venituri neimpozabile (rd. 20 + rd. 21)	
23	Profit/pierdere (rd. 13 - rd. 19 - rd. 22)	
24	Cheltuieli cu impozitul pe profit datorat şi impozitul pe profit amânat	Rândul 24 – se completează cu sumele reprezentând cheltuielile cu impozitul pe profit datorat, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaţionale de raportare financiară.
25	Cheltuieli cu impozitul pe profitul/venitul realizat în străinătate	Rândul 25 – se completează cu cheltuielile cu impozitul pe profitul/venitul realizat în străinătate, reflectate drept cheltuială în evidenţa contabilă.
26	Dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările şi penalităţile de întârziere datorate către autorităţile române/străine	Rândul 26 – se înscriu valorile reprezentând cheltuielile reglementate de art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
27	Cheltuieli de protocol care depăşesc limita prevăzută de lege	Rândul 27 – se înscrie valoarea cheltuielilor de protocol care depăşeşte limita prevăzută la art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
28	Cheltuieli de sponsorizare şi/sau mecenat, burse private, efectuate potrivit legii	Rândul 28 – se înscrie valoarea cheltuielilor de sponsorizare şi/sau mecenat şi cu bursele private, efectuate potrivit legii şi înregistrate în contabilitate.
29	Cheltuieli cu amortizarea contabilă	Rândul 29 – se înscrie valoarea cheltuielilor cu amortizarea înregistrată în contabilitate.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucţiuni tehnice
30	Cheltuieli cu provizioanele şi cu rezervele care depăşesc limita prevăzută de lege	Rândul 30 – se înscriu toate sumele înregistrate drept cheltuieli în contabilitate, angajate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor şi a rezervelor, peste limitele sau în alte condiţii decât cele prevăzute la art. 22 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
31	Cheltuieli cu dobânzile nedeductibile, care nu sunt reportate pentru perioada următoare	Rândul 31 – reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile nedeductibile fiscal, care nu sunt reportate pentru perioada următoare, în conformitate cu prevederile art. 23 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
32	Cheltuieli cu dobânzi şi diferenţe de curs valutar reportate pentru perioada următoare	Rândul 32 – reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile şi cu diferenţele de curs valutar aferente anului fiscal de raportare, nedeductibile fiscal pentru anul fiscal curent, dar care sunt reportate pentru perioada următoare, potrivit prevederilor art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
33	Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile	Rândul 33 – se completează cu valoarea cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri neimpozabile, cu excepţia celor prevăzute la art. 20 lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
34	Alte cheltuieli nedeductibile	Rândul 34 – se completează cu sumele reprezentând alte cheltuieli nedeductibile, cum sunt: - depăşirile limitelor admisibile, stabilite prin dispoziţiile art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, cu excepţia celor menţionate la lit. a), g), h) şi i); - cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, cu excepţia celor menţionate la lit. a), b), i) şi p); - alte cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.
35	Total cheltuieli nedeductibile (rd. 24 la rd. 34)	
36	Total profit impozabil/pierdere fiscală pentru anul de raportare, înainte de reportarea pierderii (rd. 23 + rd. 35)	
37	Pierdere fiscală în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare	Rândul 37 – se completează cu sumele reprezentând pierderile înregistrate în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare, conform prevederilor art. 32 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
38	Pierdere fiscală în perioada curentă transferată potrivit art. 26 alin. (2)	Rândul 38 – se completează de persoana juridică cedentă cu valoarea pierderii fiscale înregistrate în perioada curentă, transferată persoanei juridice beneficiare, şi care nu se recuperează de persoana juridică cedentă, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
39	Pierdere fiscală în perioada curentă, primită de la persoana juridică cedentă, potrivit art. 26 alin. (2)	Rândul 39 – se completează de persoana juridică beneficiară cu valoarea pierderilor fiscale înregistrate de contribuabilul cedent în perioada din anul curent cuprinsă între 1 ianuarie şi data la care operaţiunea respectivă produce efecte şi transferată de persoana juridică cedentă persoanei juridice beneficiare, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
40	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenţi	Rândul 40 – se completează cu valoarea pierderilor fiscale de recuperat din perioadele anterioare, atât din activităţile din România, cât şi din surse externe. Nu se includ la acest rând pierderile fiscale din anii anteriori, reglementate de art. 32 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare, nerecuperabile din profitul impozabil al anului de raportare.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
		Acest rând se completează în cazul operațiunilor de reorganizare și cu următoarele valori: - persoana juridică beneficiară înscrie și valoarea pierderilor fiscale nerecuperate din anii precedenți de contribuabilul cedent și transmise de acesta, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare; - persoana juridică cedentă înscrie partea din pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți pe care continuă să o recupereze, recalculată proporțional cu activele și pasivele menținute, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
41	Profit impozabil/pierdere fiscală, de recuperat în anii următori (rd. 36 + rd. 37 + rd. 38 - rd. 39 - rd. 40)	
42	Total impozit pe profit (rd. 42.1 la rd. 42.2), din care:	
42.1	Impozit aferent profitului ce se impune cu cota de 16%	Rândul 42.1 – se înscrie suma rezultată din aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil care se impune cu această cotă.
42.2	Impozit de 5% aplicat veniturilor din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, a discotecilor și a cazinourilor sau pariurilor sportive	Rândul 42.2 – se completează cu suma reprezentând impozitul de 5% aplicat asupra veniturilor din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, în condițiile reglementate de art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
43	Total credit fiscal (rd. 43.1 + rd. 43.2 + rd. 43.3)	
43.1	Credit fiscal extern	Rândul 43.1 – impozitul plătit unui stat străin este dedus dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin și dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin. Rândul se completează cu valoarea cea mai mică dintre următoarele două valori, pe fiecare stat din care se obțin venituri prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă, venituri impuse atât în România, cât și în statul străin, respectiv: **1.** suma impozitelor plătite direct sau indirect prin reținere la sursă și virate de o altă persoană către acel stat străin, pentru profiturile sediilor permanente din acel stat sau pentru alte venituri provenite din acel stat, confirmate de documentele ce atestă plata acestora; **2.** suma egală cu impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la: - profiturile impozabile obținute de sediile permanente din acel stat străin, profituri calculate în conformitate cu prevederile Titlului II din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare; - celelalte venituri obținute în acel stat străin.
43.2	Impozit pe profit scutit, din care:	Rândul 43.2 – se înscrie suma ce reprezintă scutirea de la plată a impozitului pe profit.
43.2.1	Impozit pe profit scutit, potrivit art. 38 alin. (1) Cod fiscal	Rândul 43.2.1 – se înscrie suma reprezentând scutirea de la plată a impozitului pe profit realizat din activitatea desfășurată pe durata de existență a zonei defavorizate.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
43.3	Scutiri şi reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare	Rândul 43.3 – se înscriu sumele ce reprezintă reduceri ale impozitului pe profit, calculate potrivit legislației în vigoare, exclusiv deducerea privind sponsorizarea şi/sau mecenatul şi bursele private, efectuate potrivit legii.
44	Impozit pe profit înainte de scăderea sumelor reprezentând sponsorizare/şi sau mecenat şi burse private (rd. 42 - rd. 43)	
45	Sume reprezentând sponsorizare şi/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege	Rândul 45 – se înscriu sumele reprezentând cheltuielile cu sponsorizarea şi/sau mecenatul, precum şi cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii, în limitele şi în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
46	Impozit pe profit anual (rd. 44 - rd. 45)	
47	Impozit pe profit stabilit în urma inspecției fiscale pentru anul fiscal de raportare şi care se regăseşte în indicatorii din formular	Rândul 47 – se înscrie suma reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală pentru anul fiscal de raportare şi care se regăseşte în indicatorii din formular.
48	Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100	Rândul 48 – se înscriu, pentru anul de raportare, după caz, sumele reprezentând impozit pe profit sau plăți anticipate în contul impozitului pe profit, declarate trimestrial prin formularul 100.
49	Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat pentru anul de raportare prin formularul 100	Rândul 49 – se înscrie suma reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat pentru anul de raportare prin formularul 100 de către microîntreprinderile care în cursul anului fiscal devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 112^6 din Legea nr. 571/2003, cu modificările şi completările ulterioare.
50	Diferența de impozit pe profit datorat [rd. 46 - (rd. 47 + rd. 48 + rd. 49)]	
51	Diferența de impozit pe profit de recuperat [(rd. 47 + rd. 48 + rd. 49) - rd. 46]	

3. Corectarea declarației

În situația în care plătitorul corectează declarația depusă, declarația rectificativă se întocmeşte pe acelaşi model de formular, înscriind „X" în spațiul special prevăzut în acest scop.

3.4. Proceduri analitice de verificare a conturilor contabile ce pot fi utilizate în activitatea practică – în cazul societăților comerciale

Conturi analizate	Procedură analitică aplicată
Imobilizări necorporale	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de imobilizări necorporale ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absența oricărei variații.
Imobilizări corporale	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de imobilizări corporale ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absența oricărei variații.

Conturi analizate	Procedură analitică aplicată
Imobilizări financiare	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de imobilizări financiare ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Stocuri	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de stocuri ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Creanţe	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de creanţe ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Cheltuieli înregistrate în avans	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de cheltuieli înregistrate în avans ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Investiţii pe termen scurt	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de investiţii pe termen scurt ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Conturi curente la bănci şi numerar	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de conturi curente la bănci şi numerar ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Datorii	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de datorii ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Capitaluri proprii	Se investighează soldurile iniţiale ale conturilor de capitaluri proprii ale exerciţiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii.
Venituri	Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii. Se verifică veniturile planificate a se obţine conform bugetului de venituri şi cheltuieli şi cu respectarea prevederilor legale, şi veniturile realizate afectiv, investigându-se variaţiile semnificative. Se verifică dacă veniturile au fost clasificate, recunoscute şi raportate corect.
Cheltuieli	Se compară soldurile exerciţiului curent cu soldurile exerciţiului precedent şi se investighează abaterile neobişnuite sau absenţa oricărei variaţii. Se verifică execuţia cheltuielilor conform bugetului de venituri şi cheltuieli şi cu respectarea prevederilor legale, şi cheltuielile angajate efectiv, investigându-se variaţiile semnificative.

Articolul 20. Registrele de contabilitate obligatorii

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Cartea mare. Întocmirea, editarea şi păstrarea registrelor de contabilitate se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Economiei şi Finanţelor.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este determinarea registrelor contabile obligatorii.

II. Comentariu

Datele privind operațiile economice şi financiare consemnate în documentele justificative sunt înregistrate în ordine cronologică şi grupate în registrele de contabilitate.

2.1. Registrul-jurnal

Registrul-jurnal (cod 14-1-1) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare. Operațiunile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate (atelier, secție etc.), pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal. Unitățile pot utiliza jurnale auxiliare pentru: operațiunile de casă şi bancă, decontările cu furnizorii, situația încasării-achitării facturilor etc. Orice înregistrare în Registrul-jurnal trebuie să cuprindă elemente cu privire la: felul, numărul şi data documentului justificativ, explicații privind operațiunile respective şi conturile sintetice debitoare şi creditoare în care s-au înregistrat sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate. Unitățile care utilizează jurnale auxiliare pot înregistra în Registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale. Editarea Registrului-jurnal se efectuează la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile proprii.

Regulile privind întocmirea şi utilizarea Registrului-jurnal

1. Serveşte ca document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică şi sistematică a modificării elementelor de activ şi de pasiv ale unității.

2. Se întocmeşte de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, într-un singur exemplar.

Numerotarea filelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

Se întocmeşte lunar, prin înregistrarea cronologică a documentelor în care se reflectă mişcarea elementelor de activ şi de pasiv ale unității.

În cazul în care unitatea foloseşte jurnale auxiliare, totalul lunar al fiecăruia se poate trece în Registrul-jurnal.

Registrul-jurnal se editează la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile unității.

În cazul în care o unitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la balanța de verificare, Registrul-jurnal se poate conduce de către subunități, cu condiția înregistrării acestuia la nivelul subunității.

În coloana 1 se înscrie numărul curent al operațiunilor înregistrate începând de la 1 ianuarie sau de la începutul activității până la 31 decembrie sau încetarea activității.

În coloana 2 se trece data (anul, luna, ziua) când se efectuează înregistrarea în registru.

În coloana 3 se trece felul documentului (factura, chitanța, jurnalul privind operațiunile de casă și bancă, jurnalul decontărilor cu furnizorii etc.), precum și numărul și data acestuia.

În coloana 4 se trece felul operațiunii, dându-se explicațiile în legătură cu operațiunea respectivă. Această coloană se completează numai atunci când este cazul.

În coloanele 5 și 6 se trece simbolul conturilor debitoare și respectiv creditoare.

În coloanele 7 și 8 se trec sumele totale, debitoare și creditoare din documentul respectiv (bon, factură, jurnal auxiliar, notă de contabilitate etc.).

Lunar se totalizează sumele debitoare și sumele creditoare.

***3.** Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.*

***4.** Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.*

În condițiile conducerii contabilității cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate.

2.2. Registrul jurnal de încasări și plăți

Persoanele fizice care desfășoară activități independente și conduc contabilitatea în partidă simplă, în conformitate cu prevederile legale, întocmesc Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b), precum și alte documente de evidență prevăzute de legislația în domeniu.

Regulile privind întocmirea și utilizarea registrului de încasări și plăți

***1.** Servește ca:*

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;

- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;

- probă în litigii.

***2.** Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.*

Pentru fiecare asociație fără personalitate juridică se va întocmi câte un registru-jurnal de încasări și plăți.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Operațiunile înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți se totalizează anual.

Numerotarea filelor se va face în ordine crescătoare, iar după completarea integrală se deschide un nou registru înregistrat și parafat, care va fi numerotat în ordine crescătoare.

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea și la încetarea activității.

În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra în ordine cronologică, în funcție de data de întocmire sau de intrare a documentelor. În această situație, Registrul-jurnal de încasări și plăți se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

Registrul-jurnal de încasări și plăți parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial va fi completat lunar, prin preluarea totalului sumelor din Registrul-jurnal de încasări și plăți obținut cu ajutorul tehnicii de calcul.

Practicienii în insolvență, persoane fizice sau juridice, care își desfășoară activitatea în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență, cu modificările și completările ulterioare, completează registrul-jurnal de încasări și plăți după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat în evidența unității.

***3.** Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.*

***4.** Se arhivează împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.*

2.3. Registrul-inventar

Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, inventariate de unitate, potrivit legii. Registrul-inventar se întocmește la înființarea unității, cel puțin odată pe an pe parcursul funcționării unității, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege, pe bază de inventar faptic. În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conținutul fiecărui post al bilanțului. Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ și de pasiv. Elementele de activ și de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul acestora la sfârșitul exercițiului financiar. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor și se scad rulajele ieșirilor de la data inventarierii până la data încheierii exercițiului financiar.

Pe baza Registrului-inventar și a balanței de verificare de la 31 decembrie se întocmește bilanțul care face parte din situațiile financiare anuale, ale cărui posturi, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, și ale reglementărilor contabile aplicabile, trebuie să corespundă cu datele înscrise în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de activ și de pasiv stabilită pe baza inventarului.

Regulile privind întocmirea și utilizarea registrului inventar

***1.** Servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii elementelor de activ și de pasiv.*

***2.** Se întocmește de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat în evidența unității.*

Se completează la începutul activității, la sfârșitul exercițiului financiar sau cu ocazia încetării activității, fără ștersături și fără spații libere, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și respectiv în procesele-verbale de inventariere a elementelor de activ și de pasiv, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi, după caz.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a elementelor de activ și de pasiv grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările și ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de activ și de pasiv.

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse inventarierii pe baza confirmării extraselor soldurilor conturilor analitice debitoare și creditoare, sau a punctajelor reciproce, în funcție de necesități.

În cazul încetării activității, registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor de activ și de pasiv inventariate faptic la acea dată.

În cazul în care o unitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la nivel de balanță de verificare, registrul-inventar se poate conduce de către subunități, în condițiile înregistrării acestuia în evidența subunității.

În coloana 1 se înscrie numărul curent al fiecărei operațiuni înregistrate în ordine cronologică, de la deschiderea acestuia până la epuizarea filelor sau încetarea activității.

În coloana 2 vor fi recapitulate elementele inventariate, detaliat pe fiecare cont de activ și de pasiv, conturile de valori materiale putând fi defalcate pe gestiuni.

În coloana 3 se înscrie valoarea contabilă a elementelor inventariate.

În coloana 4 se înscrie valoarea de inventar a elementelor de activ și de pasiv, stabilită de membrii comisiei de inventariere (pe baza listelor de inventariere și a proceselor-verbale de inventariere).

În coloana 5 se trec diferențele din evaluare, calculate ca diferență între valoarea contabilă și valoarea de inventar.

În coloana 6 se menționează cauzele diferențelor (deprecieri, dezmembrări, dezasortări, calamități, terți neidentificați etc.).

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă a rezultatelor inventarierii.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

2.4. Cartea mare

Cartea mare (cod 14-1-3) este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de activ și de pasiv, la un moment dat. Acesta este un document contabil de sinteză și sistematizare și conține simbolul contului debitor și al conturilor creditoare corespondente, rulajul debitor și creditor, precum și soldul contului. Registrul Cartea mare poate conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate. Cartea mare stă la baza întocmirii balanței de verificare. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse. Editarea Cărții mari se efectuează la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile proprii.

Regulile privind întocmirea și utilizarea registrului Cartea mare

1. Servește:

- la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe conturi sintetice, la unitățile care aplică forma de înregistrare „pe jurnale";

- la verificarea înregistrărilor contabile efectuate;

- la întocmirea balanței de verificare.

2. Se întocmește într-un exemplar, în cadrul compartimentului financiar-contabil, lunar, pentru debitul și respectiv pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiunilor.

Se completează pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative centralizatoare și jurnalelor, după caz, astfel:

- rulajul creditor se reportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfășurarea pe conturi corespondente;

- sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se reportează din acele jurnale, obținându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;

- soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop).

3. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse.

4. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

5. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

2.5. Păstrarea registrelor de contabilitate

Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Registrul Cartea mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, iar în caz de

pierdere, sustragere sau distrugere, trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare. Persoanele fizice care utilizează tehnica de calcul trebuie să asigure listarea acestora în orice moment pe parcursul celor 10 ani de păstrare. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, care utilizează, potrivit legii, registre şi formulare specifice privind activitatea financiară şi contabilă, reglementate prin actele normative în vigoare, procedează la înscrierea datelor în aceste registre şi formulare potrivit normelor specifice, prezentate în actele normative respective, precum şi prezentelor norme metodologice privind documentele justificative şi financiar-contabile.

Articolul 21. Utilizarea registrelor de contabilitate

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat şi astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este identificarea modului de utilizare pentru registrele de contabilitate obligatorii.

II. Comentariu

Potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal (cod 14-1-1), Registrul-inventar (cod 14-1-2) şi Cartea mare (cod 14-1-3). Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat şi astfel completate încât să permită în orice moment identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice, după caz. Numerotarea paginilor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

Articolul 22. Balanţa de verificare

Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiunilor efectuate se întocmeşte balanţa de verificare, cel puţin la încheierea exerciţiului financiar, la termenele de întocmire a situaţiilor financiare, a raportărilor contabile, precum şi la finele perioadei pentru care entitatea trebuie să întocmească declaraţia privind impozitul pe profit/venit, potrivit legii.

Notă:
Art. 22 a fost modificat prin pct. 18 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este să asigure contabilului un instrument pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică. Pentru contabil, balanța de verificare este „materia primă". Balanța de verificare se întocmește lunar pe baza totalurilor preluate din Cartea mare și cu ajutorul ei se verifică exactitatea înregistrărilor contabile.

II. Comentariu

2.1. Balanța conturilor și rolul ei în contabilitate

Doctrina de specialitate menționează că metoda contabilității impune periodic, de regulă lunar, și în mod obligatoriu, cu ocazia elaborării bilanțului, să se facă verificarea exactității înregistrărilor în contabilitate. Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operațiunilor economice în contabilitate, cât și a calculelor aritmetice făcute cu ocazia înregistrărilor în formulele contabile compuse sau a determinării rulajelor, sumelor totale și a soldurilor. Procedeul specific contabilității prin care se realizează această verificare este balanța conturilor sau balanța de verificare, care se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din registrul Cartea mare în care se trec informații cu privire la soldurile inițiale, mișcările intervenite într-o anumită perioadă de gestiune și soldurile la data întocmirii. **Balanța conturilor** este un tablou specific de grupare și sistematizare a informațiilor reflectate în conturi, destinat să verifice respectarea principiului dublei înregistrări, a exactității înregistrărilor contabile, în vederea elaborării unor lucrări de sinteză și de analiză contabilă. Ea cuprinde simbolul și denumirea contului, sumele și soldurile debitoare sau creditoare în decursul unei perioade[1].

În practica contabilă întâlnim:

- **Balanța de verificare rectificată.** Balanța de verificare rectificată este balanța de verificare întocmită după înregistrarea și sistematizarea operațiunilor de regularizare.
- **Balanța de verificare finală.** Balanța de verificare finală este balanța de verificare întocmită la sfârșitul exercițiului financiar, după sistematizarea tuturor operațiunilor de regularizare și de închidere în cartea mare, verificarea finală a soldurilor conturilor din cartea mare.
- **Balanța clienților.** Balanța clienților este un extras al balanței de verificare și conține următoarele elemente tehnice referitoare la clienții întreprinderii: a) cod unic de înregistrare; b) nume clientului; c) sold inițial al clientului la începutul perioadei; d) total facturat pe perioadă; e) total încasat pe perioadă; f) soldul final al clientului la sfârșitul perioadei; g) total general plăți/încasări și sold.
- **Balanța furnizorilor.** Balanța furnizorilor este un extras al balanței de verificare și conține următoarele elemente tehnice referitoare la furnizorii întreprinderii: a) cod unic de înregistrare; b) nume furnizorului; c) sold inițial al furnizorului la începutul perioadei; d) total facturat pe perioadă; e) total plătit pe perioadă; f) soldul final al furnizorului la sfârșitul perioadei; g) total general plăți/încasări și sold.
- **Balanța mijloacelor fixe.** Balanța mijloacelor fixe este un extras al balanței de verificare și conține lista mijloacelor fixe ale întreprinderii, la un moment dat, inclusiv detalii tehnice aferente acestora. Se mai numește și balanța analitică a mijloacelor fixe.
- **Balanța de plăți.** Balanța de plăți, denumită și balanță de plăți externă, este un document contabil ce prezintă într-o formă scurtă registrul tranzacțiilor economice duse

[1] I. Bucur, *Introducere în contabilitate*, Ed. C.H. Beck, București, 2012, p. 46.

la capăt între rezidenţii unei ţări şi cei din restul lumii în timpul unei perioade de timp determinate care este normal de un an.

- **Balanţa stocurilor.** Balanţa stocurilor este un extras al balanţei de verificare şi conţine lista produselor, la un moment dat, inclusiv detalii tehnice aferente acestora. În practică, se mai numeşte şi balanţa analitică a stocurilor, balanţa centralizatoare a stocurilor, balanţa cantitativă a stocurilor, balanţa stocurilor la o anumită dată.
- **Balanţa şah.** Balanţa şah este o balanţa de verificare prezentată sub formă matriceală care serveşte la verificarea exactităţii înregistrărilor, la depistarea posibilelor erori de înregistrare contabilă, la controlul concordanţei dintre contabilitatea sintetică şi analitică şi la întocmirea situaţiilor financiare.

2.2. Descrierea conceptului de balanţă de verificare

O.M.F.P. nr. 3512/2008 defineşte balanţa de verificare ca fiind documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiunilor efectuate şi controlul concordanţei dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică, precum şi principalul instrument pe baza căruia se întocmesc raportările contabile stabilite potrivit legii. Face parte din categoria documentelor din grupa „Contabilitate generală”. Serveşte la verificarea exactităţii înregistrărilor, la controlul concordanţei dintre contabilitatea sintetică şi analitică, la întocmirea situaţiilor financiare. Se întocmeşte într-un singur exemplar, cel puţin anual, la încheierea exerciţiului financiar sau la termenele de întocmire a situaţiilor financiare periodice, la alte perioade prevăzute de actele normative în vigoare şi ori de câte ori se consideră necesar. Balanţa de verificare cuprinde pentru toate conturile unităţii următoarele elemente: simbolul şi denumirea conturilor; soldurile iniţiale debitoare şi creditoare; totalul sumelor debitoare şi creditoare ale lunii precedente, după caz; rulajele curente debitoare şi creditoare; totalul rulajelor debitoare şi creditoare, după caz; totalul sumelor debitoare şi creditoare; soldurile finale debitoare sau creditoare. Balanţa de verificare la 1 ianuarie, în coloanele 2 şi 3, se completează cu soldurile finale debitoare şi creditoare ale lunii decembrie. Pentru conturile analitice se poate întocmi numai situaţia soldurilor. Nu circulă, fiind document de sinteză. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil. Conţinutul minimal obligatoriu de informaţii al formularului face referire la: denumirea unităţii; denumirea formularului; data pentru care se întocmeşte; simbolul şi denumirea conturilor; soldurile iniţiale debitoare/creditoare, rulajele lunii curente debitoare/creditoare; total sume debitoare/creditoare; soldurile finale debitoare/creditoare; semnături: conducătorul compartimentului financiar-contabil şi persoana care întocmeşte documentul, după caz. Balanţa de verificare se utilizează pentru verificarea egalităţii dintre suma soldurilor debitoare şi creditoare din cartea mare. Aceasta se întocmeşte prin enumerarea fiecărui cont şi introducerea soldului său în coloana de debit sau de credit corespunzătoare. Apoi, cele două coloane se însumează şi se compară pentru a verifica egalitatea dintre ele. Principalul neajuns al balanţei de verificare constă în faptul că realizarea echilibrului dintre soldurile debitoare şi creditoare nu semnifică în mod obligatoriu că operaţiunile au fost analizate corect sau înregistrate în conturile corespunzătoare. Balanţa de verificare confirmă doar faptul că sumele debitoare şi creditoare sunt în echilibru.

2.3. Funcţiile balanţei de verificare

Balanţele de verificare îndeplinesc următoarele funcţii:

a) Balanţele de verificare servesc pentru a controla exactitatea datelor înregistrate în conturile analitice şi sintetice. Astfel, funcţia de verificare a exactităţii înregistrării operaţiilor economice în conturi constă în controlul şi identificarea erorilor de înregistrare în conturi, prin intermediul diferitelor egalităţi valorice care trebuie să existe în cadrul balanţei de verificare, precum şi prin intermediul unor corelaţii valorice stabilite cu ajutorul ei. Înregistrarea greşită a unor operaţii economice ca urmare a nerespectării principiului dublei înregistrări, trecerea eronată a sumelor din Registrul Jurnal în Registrul Cartea Mare şi de aici în balanţă, efectuarea

unor calcule greşite în formulele contabile complexe, stabilirea eronată a rulajelor şi a soldurilor conturilor, determină inegalităţi între totalurile balanţei, care se semnalizează cu ajutorul ei, fapt ce îi conferă caracterul unui instrument de verificare, de control. Lipsa unei egalităţi valorice sau a unor corelaţii constituie dovada existenţei unor erori, care trebuie să fie identificate şi corectate. Deşi în condiţiile utilizării calculatoarelor electronice în munca de contabilitate creşte exactitatea calculelor, funcţia de control a balanţei de verificare se menţine, iar corelaţiile pe care se bazează, servesc la prevederea unor chei de control în programele de lucru ale echipamentelor moderne de prelucrare a datelor.

b) Balanţele de verificare servesc pentru a controla legătura dintre conturile sintetice şi situaţiile financiare. Cu alte cuvinte, balanţa de verificare concentrează informaţiile din toate conturile folosite în contabilitatea curentă a societăţii. Această legătură se concretizează în faptul că datele din situaţiile financiare reprezintă soldurile finale ale conturilor, preluate din balanţa de verificare prelucrate şi grupate conform necesităţilor de întocmire a situaţiilor financiare. Soldurile iniţiale ale conturilor la începutul anului sunt preluate din situaţiile financiare, potrivit principiului intangibilităţii bilanţului de deschidere a unui exerciţiu care trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului precedent.

c) Balanţele de verificare servesc pentru a controla între fiecare cont sintetic şi analiticele sale. Cu alte cuvinte, funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi cele analitice constă în întocmirea unor balanţe de verificare ale conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice. Cu ajutorul acestor balanţe se controlează concordanţa care trebuie să existe între datele înregistrate în contul sintetic şi conturile sale analitice.

d) Balanţele de verificare servesc pentru a centraliza conţinutul datelor înregistrate în conturile analitice şi sintetice. Cu alte cuvinte, funcţia de centralizare a existenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale. Gruparea şi centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanţei de verificare oferă conducerii unităţilor posibilitatea de a cunoaşte totalul modificărilor intervenite în volumul şi structura patrimoniului economic, rezultatele financiare obţinute în urma activităţilor desfăşurate etc. Cuprinzând sub forma centralizată toate datele privitoare la existenţele şi mişcările elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice şi analitice pe o anumită perioadă de timp, balanţa de verificare asigură compararea datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârşitul ei şi cu alte perioade de gestiune expirate. Astfel, se pot stabili schimbările produse în mărimea şi structura patrimoniului economic, eficienţa plasării resurselor etc..

e) Balanţele de verificare servesc pentru a analiza conţinutul datelor înregistrate în conturile analitice şi sintetice. Cu alte cuvinte, balanţa de verificare are un rol deosebit de important în analiza situaţiei economico-financiare pe perioade scurte de timp şi în intervalul dintre două bilanţuri, fiind astfel singurul instrument care furnizează informaţiile necesare managementului societăţii.

2.4. Clasificarea balanţelor contabile

Literatura de specialitate[1] şi practica contabilă clasifică balanţele de verificare a conturilor după mai multe criterii, astfel:

a) După natura conturilor pe care le conţin, pot fi balanţe de verificare ale conturilor sintetice (generale) şi balanţe de verificare ale conturilor analitice. Balanţele de verificare ale conturilor sintetice se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice şi cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei unităţi patrimoniale, într-o anumită perioadă de gestiune. Balanţele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc înaintea elaborării balanţei conturilor sintetice, pe baza datelor preluate din conturile analitice. Balanţele de verificare analitice se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care a fost desfăşurat pe conturi

---

[1] I. Bucur, *op. cit.*, p. 46.

analitice. Aceste balanţe se mai numesc şi balanţe de verificare auxiliare sau secundare. Spre deosebire de balanţa de verificare a conturilor sintetice, care este una singură pe întreprindere, numărul balanţelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor care au fost desfăşurate pe conturi analitice.

b) După numărul de egalităţi pe care le cuprind, balanţele de verificare ale conturilor sintetice pot fi: balanţe de verificare cu o egalitate, balanţe de verificare cu două egalităţi, balanţe de verificare cu trei egalităţi şi balanţe de verificare cu patru egalităţi. Ele pot fi întocmite într-o singură variantă sau în două variante.

Balanţa de verificare cu o singură egalitate. Balanţa de verificare cu o egalitate se prezintă în două variante: fie ca balanţă a sumelor, fie ca balanţă a soldurilor. Ea cuprinde numai o singură egalitate:

1) Totalul sumelor debitoare (∑Tsd) = Totalul sumelor creditoare (∑Tsc)
2) Totalul soldurilor finale debitoare (∑Sfd) = Totalul soldurilor finale creditoare (∑Sfc)

Balanţa de verificare a conturilor cu două egalităţi. Denumită şi balanţa sumelor şi a soldurilor rezultă din combinarea balanţei sumelor cu balanţa soldurilor. Ea cuprinde patru coloane, două pentru totalul sumelor debitoare şi creditoare şi două coloane pentru soldurile finale, debitoare şi creditoare. Egalităţile sunt:

1) Totalul sumelor debitoare (∑Tsd) = Totalul sumelor creditoare (∑Tsc)
2) Totalul soldurilor finale debitoare (∑Sfd) = Totalul soldurilor finale creditoare (∑Sfc)

Balanţa de verificare a conturilor cu trei egalităţi. Balanţa de verificare a conturilor cu trei egalităţi se caracterizează prin separarea soldurilor iniţiale de rulajele lunii curente. Ea se întocmeşte în două variante: balanţă tabelară şi balanţă de verificare şah. Balanţa de verificare cu trei egalităţi a fost concepută pentru sporirea proprietăţilor informative ale balanţelor de verificare cu una şi cu două egalităţi. Pe baza ei se pot stabili următoarele egalităţi:

1) Totalul soldurilor iniţiale debitoare (∑Sid) = Totalul soldurilor iniţiale creditoare (∑Sic)
2) Totalul rulajelor debitoare (∑Rd) = Totalul rulajelor creditoare (∑Rc)
3) Totalul soldurilor finale debitoare (∑Sfd) = Totalul soldurilor finale creditoare (∑Sfc)

În plus, cu ajutorul acestei balanţe de verificare se poate stabili şi următoare corelaţie: totalul rulajelor din balanţa de verificare trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din evidenţa cronologică (din Registrul-jurnal). Cu toate avantajele pe care le oferă balanţa de verificare cu trei egalităţi în formă tabelară, faţă de balanţa de verificare cu două egalităţi, ea prezintă şi un neajuns, şi anume: deşi redă volumul valoric al activităţii desfăşurate într-o perioadă de gestiune, nu reflectă natura operaţiilor efectuate. Pentru înlăturarea acestui neajuns se foloseşte balanţa de verificare cu trei egalităţi în forma şah. Aceasta permite şi redarea corespondenţei conturilor în care s-au înregistrat operaţiile economice în funcţie de conţinutul lor economic. Balanţa de verificare şah se prezintă sub forma unei table de şah, întocmită după principiul matriceal. Cu ajutorul ei se obţin aceleaşi trei egalităţi, cu deosebirea că aceste trei egalităţi nu se mai obţin între totalurile coloanelor perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din perioada curentă se înscriu pe conturi corespondente.

Balanţa de verificare a conturilor cu patru egalităţi. Această balanţă reprezintă o combinare a balanţei de sume şi solduri cu balanţa de rulaje lunare cu solduri iniţiale. Din acest motiv, ea mai poartă denumirea de balanţa de rulaje lunare cu sume precedente. Cu ajutorul ei se obţin următoarele egalităţi:

1) Totalul sumelor debitoare din balanţa (perioada) precedentă (∑Tsdp) = Totalul sumelor creditoare din balanţa (perioada) precedentă (∑Tscp)

2) Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente (∑Rd) = Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente (∑Rc)

3) Totalul sumelor debitoare la data întocmirii balanţei (∑Tsdf) = Totalul sumelor creditoare la data întocmirii balanţei (∑Tscf)

4) Totalul soldurilor finale debitoare (∑Sfd) = Totalul soldurilor finale creditoare (∑Sfc)

Balanţa de verificare cu patru egalităţi se întocmeşte în două variante, care iau naştere din conţinutul diferit al primelor coloane, astfel: a) în cazul lunii ianuarie, balanţa de verificare cu patru egalităţi cuprinde soldurile iniţiale debitoare şi creditoare, iar egalitatea se stabileşte între aceste totaluri ale soldurilor iniţiale debitoare şi creditoare; b) la sfârşitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane conţin date privind totalul sumelor precedente debitoare şi creditoare. Cu toate avantajele pe care le prezintă faţă de celelalte balanţe de verificare, balanţa conturilor cu patru egalităţi are următorul neajuns: nu reflectă rulajele conturilor din lunile precedente. Acestea sunt cumulate cu soldurile iniţiale de la începutul anului. Înlăturarea acestui neajuns s-ar putea realiza prin întocmirea unei balanţe de verificare cu cinci egalităţi.

2.5. Periodicitatea înregistrărilor contabile

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare se efectuează lunar. Există o excepţie pentru entităţile care în exerciţiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro. Acestea pot înregistra în contabilitate operaţiunile economico-financiare la alte perioade decât lunar, dar nu mai târziu de data pentru care se întocmesc declaraţiile privind impozitul pe profit, respectiv data situaţiilor financiare anuale sau a raportărilor contabile stabilite potrivit legii. În acest caz, înregistrarea în contabilitate se efectuează pe baza documentelor justificative sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conţinut se referă la operaţiuni de aceeaşi natură şi la aceeaşi perioadă, situaţie în care documentele justificative se anexează la acesta. În mod similar, înregistrarea în Registrul-jurnal şi Cartea mare se efectuează pentru aceeaşi perioadă. Pentru determinarea plafonului de 35.000 euro se utilizează cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil la data încheierii exerciţiului financiar precedent.

2.6. Probe de audit cu privire la Cartea mare/balanţa de verificare

1. Se verifică concordanţa dintre soldurile iniţiale cu bilanţul exerciţiului anterior.
2. Dacă clientul ţine un registru Carte mare:
   a) se verifică un eşantion de înregistrări contabile din toate domeniile;
   b) se revizuieşte cartea mare în căutarea oricăror conturi sau operaţiuni neobişnuite.
3. Dacă clientul nu ţine un registru Carte mare:
   a) se confirmă că s-au efectuat toate înregistrările din evidenţele contabile în documentele de sinteză;
   b) se verifică daca toate înregistrările contabile sunt numerotate şi au fost transferate în totalitate.
4. Se verifică concordanţa dintre balanţa de verificare finală şi situaţiile financiare.

III. Tehnici de control aplicate asupra balanţei contabile lunare

Misiunea unui profesionist contabil este să se asigure că există metode de organizare internă a departamentului de contabilitate privind metodele de ordonare/clasare a documentelor, tehnicile de înregistrare contabile, controlul secvenţelor numerice ale documentelor, urmărirea conturilor de clienţi/furnizori, reconcilierea soldurilor de trezorerie cu soldurile contabile, ţinerea registrelor conform legislaţiei în vigoare.

Lunar, este obligatorie şi necesară verificarea Registrului-jurnal al operațiunilor desfăşurate în baza obiectului de activitate al societății. Astfel, trebuie avute în vedere următoarele:

- dacă înregistrările contabile se bazează pe documente justificative corespunzătoare;
- repartizarea corectă pe cheltuieli/venituri sau alte conturi;
- înregistrarea la data corectă;
- dacă documentele justificative sunt corect clasate/numerotate, după caz;
- dacă înregistrările contabile includ mențiuni adecvate conform naturii documentelor justificative şi dacă aceste indicații sunt în acord cu legislația în vigoare.

În continuare, vom prezenta trei tehnici de control aplicate asupra conturilor din Balanța Contabilă. Aceste metode trebuie aplicate cu consecvență la finalul fiecărei închideri de balanță contabilă, evitându-se astfel posibilitatea depistării unor erori mai târziu.

3.1. Analiza conținutului fiecărui cont contabil, cu precădere a soldului final

Această tehnică de verificare a balanței contabile implică:

- precizarea componentei soldului prin defalcarea acestuia în elementele lui identificabile;
- verificarea corectei totalizări a componentei soldului de cont;
- aprecierea componentelor soldului: data, suma totală, denumirea, scadența etc.;
- analiza corectei contabilizări a componentei soldului (înregistrarea inițială);
- pentru anumite situații, verificarea în totalitate a operațiilor componente soldului. De exemplu, încasarea unor conturi de creanțe sau obligații.

3.2. Reconcilierea anumitor date cu documentele justificative externe sau interne ale societății

- **Reconcilierea datelor contabile cu documentele justificative externe**

Astfel, înregistrările contabile ale documentelor justificative sunt verificate cu ocazia ținerii/înregistrării în registrele contabile.

Această tehnică este necesară şi utilă a se efectua la finalul fiecărui exercițiu pentru următoarele posturi:

- **imobilizări** – facturi sau documente;
- **împrumuturi** – contracte, documente şi situații de rambursare;
- **datorii fiscale şi sociale** – registrele fiscale, declarațiile fiscale şi recapitulațiile;
- **conturile financiare** – extrase de cont bancare.

- **Reconcilierea datelor contabile cu documentele justificative interne**

Acest control permite verificarea următoarelor posturi:

- **capitalurile proprii** – procesul-verbal al A.G.A., documentele justificative pentru conturile de capitaluri ale asociaților;
- **stocuri şi producție în curs de execuție** – situația centralizatoare a listelor de inventariere şi alte detalii primite din partea clientului;
- **provizioanele pentru creanțele litigioase** – situațiile extraselor de cont confirmate sau procesele-verbale de punctaj pentru inventarierea creanțelor şi motivarea scrisă pentru cauzele deteriorării creanțelor;
- **contul de profit şi pierdere** – situația vânzărilor cu declarațiile de TVA, situația salariilor plătite cu declarațiile de impozite şi taxe etc.

3.3. Controlul coerenței datelor şi al credibilității acestora

- Această tehnică de analiză a conținutului conturilor şi de concordanță a acestora cu documentele justificative asigură coerență şi credibilitate conturilor luate individual. De exemplu, coerența şi credibilitatea conturilor terților controlați.

- Al doilea nivel de control al coerenţei şi credibilităţii datelor trebuie să fie efectuat asupra situaţiilor financiare şi asupra declaraţiilor fiscale, controlate în mod global.

Deci, pe de o parte trebuie să avem în vedere conturile luate individual, iar pe de altă parte, situaţiile de reporting (situaţii financiare şi declaraţii fiscale).

Pentru efectuarea în condiţii optime a verificării conturilor din balanţă, contabilul se bazează pe:

- **Cartea mare în copie**, însoţită de un scurt comentariu ataşat fiecărui cont contabil;
- **Un dosar de organizare a controlului de balanţă**, inclusiv pe suport electronic;

Acest dosar poate fi structurat fie pe cicluri de exploatare (achiziţii, vânzări, imobilizări, stocuri, trezorerie etc.), fie pe conturi sau grupe de conturi.

- **Un dosar cu declaraţiile fiscale,** la care trebuie să aibă în vedere baza de impozitare în raport cu datele contabile, buna aplicare a reglementărilor legale, respectarea termenelor de plată.

Lună de lună, profesionistul contabil din România are perioada de „închidere de balanţă contabilă". Cu alte cuvinte, are obligaţia de a revizui integral toate operaţiunile înregistrate în contabilitate şi de a pune în oglindă soldurile conturilor cu documentele justificative. Analiza şi verificarea lunară a balanţei de conturi implică efectuarea unor corelaţii şi verificări, după cum urmează:

⇒ **Provizioane**

- Rulajul creditor al 151% = rulajul debitor al 6812
- Rulajul debitor al 151% = rulajul creditor al 7812
- Centralizatorul provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

⇒ **Imobilizări şi participaţii**

- Rulajul debitor al grupei 68 = rulajul debitor al grupei 28
- Rulajul debitor al grupei 21 = rulajul creditor al grupei 23
- Rulajul creditor al contului 291% = rulajul debitor al contului 6813
- Rulajul debitor al contului 291% = rulajul creditor al contului 7813
- Registrul mijloacelor fixe = Balanţa de verificare a conturilor de imobilizări
- De verificat existenţa contractelor de închiriere, în conformitate cu normele contabile aplicabile şi corectitudinea înregistrării acestora
- Verificarea listei cu participaţii; metodele de evaluare; clasificarea acestora

⇒ **Împrumuturi**

- Situaţia împrumuturilor
- De determinat dacă totalul din situaţia împrumuturilor corespunde cu soldul contului din balanţa de verificare
- De verificat clasificarea scadenţelor pe termen scurt şi pe termen lung

⇒ **Stocuri**

- Soldul listei de inventar trebuie să corespundă cu soldul balanţei generale
- Listele de inventar trebuie să aibă la bază inventarierea fizică a stocurilor
- Să se specifice dacă stocurile sunt evaluate la costul cel mai scăzut sau valoarea lor netă de realizare
- Balanţa fizică a stocurilor = Balanţa contabilă a conturilor de stocuri
- De comparat rotaţia stocurilor cu cea a exerciţiilor precedente
- De verificat dacă sunt stocuri garantate depuse în depozitul terţilor, şi în acest caz, verificarea corectitudinii înregistrărilor

⇒ **Ajustări de stocuri, creanțe și disponibilități**
- Rulajul creditor al 39% = rulajul debitor al 6814
- Rulajul debitor al 39% = rulajul creditor al 7814
- Rulajul creditor al 49% = rulajul debitor 6814
- Rulajul debitor al 49% = rulajul creditor 7814
- Rulajul creditor al 59% = rulajul debitor 6814
- Rulajul debitor al 59% = rulajul creditor 6814
- Centralizatorul ajustărilor pe fiecare element bilanțier

⇒ **Datorii furnizori**
- Situația furnizorilor corespunde cu Balanța analitică a conturilor de furnizori
- De verificat dacă mai există datorii neînregistrate
- De verificat datoria față de acționari, administratori și alte părți legate

⇒ **Datorii cu bugetul statului**
- De verificat statul de salarii cu balanța conturilor aferente salariilor
- De verificat situația contribuțiilor și taxelor privind organismele statului cu balanța de verificare a conturilor privind datoriile către bugetul de stat și cu declarațiile fiscale întocmite
- De verificat TVA din decontul de TVA cu jurnalele de TVA și cu Balanța conturilor de TVA

⇒ **Clienți**
- De verificat situația analitică a clienților cu Balanța conturilor de clienți
- De verificat dacă există facturi emise și netransmise către clienți

⇒ **Trezorerie**
- De verificat transferurile interbancare – contul 581 (de regulă, trebuie să se soldeze)
- De determinat dacă sunt conturi de trezorerie restricționate
- De verificat 512% cu fiecare extras de cont

⇒ **Cheltuieli și venituri**
- Rulaj debitor 121 = rulaj creditor 6%
- Rulaj creditor 121 = rulaj debitor 7%
- Conturile 6% și 7% se soldează obligatoriu

Aceste tehnici dau posibilitatea ca depistarea eventualelor erori să se facă în timp util, iar consecințele să fie minime.

IV. Tehnici de verificare aplicate asupra conturilor contabile

4.1. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de cumpărări/furnizori

Exhaustivitatea	• toate mărfurile primite sunt recepționate și facturate • scăderile (stornările) s-au efectuat pentru toate mărfurile returnate și pentru litigiile cu furnizorii • toate facturile primite (și anulările) sunt contabilizate
Realitatea	• toate facturile primite corespund cu mărfurile efectiv primite • toate scăderile (anulările) primite corespund cu retururile efective

Evaluarea corectă	• facturile sunt primite cu prețurile corecte şi au fost corect evaluate • devizele au fost corect convertite
Perioada corectă	• facturile sunt contabilizate sau provizionate în perioada în care mărfurile au fost primite • scăderile (anulările) sunt contabilizate îndată ce sunt cunoscuți factorii care le justifică
Imputarea (înregistrarea) corectă	• facturile şi anulările sunt înregistrate în conturile corespunzătoare (furnizori, cheltuieli, TVA) • operațiile diverse sunt justificate şi autorizate • jurnalele sunt corect totalizate şi centralizate

4.2. Tehnici de verificare şi control aplicate asupra conturilor contabile de imobilizări

1. În cadrul unei societăți este necesar a stabili un set de reguli unitar pentru înregistrarea în contabilitate a intrării de imobilizări, precum şi a modului de operare în programul de contabilitate a operațiunilor privind intrarea acestora, astfel încât:

- să se asigure integritatea patrimoniului;
- să se reflecte cantitativ şi valoric toate intrările de imobilizări;
- să poată fi furnizate informațiile necesare stabilirii valorii patrimoniului şi a efectuării controlului;
- să se asigure datele necesare efectuării inventarierii patrimoniului;
- să se asigure controlul gestiunilor de bunuri materiale.

Contabilul:

- primirea spre operare a documentelor care îndeplinesc condițiile de formă şi fond pe baza borderoului de predare a documentelor întocmit de gestionari;
- contabilizarea operațiunilor privind intrările/ieşirile de imobilizări;
- respectarea procedurii de lucru;
- propunerea de modificare a procedurii în funcție de modificările legislației în domeniu;
- aplicarea reglementărilor aplicabile.

2. Condiții de valoare pentru recunoaşterea în contabilitate:

- Pentru imobilizările necorporale nu se aplică o condiție de valoare.
- Pentru imobilizările corporale – conform Legii nr. 15/1994: „Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele condiții: a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație; b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an".

Perioada de aplicare	Valoarea de intrare (valoarea fiscală) a mijloacelor fixe	Baza legală
1 iulie 2013-prezent	2.500 lei	H.G. nr. 276/2013
12 Februarie 2007-30 iunie 2013	1.800 lei	H.G. nr. 105/2007
12 Ianuarie 2004-11 Februarie 2007	15.000.000 lei vechi (1.500 lei)	H.G. nr. 1553/2003
4 Mai 2001-11 Ianuarie 2004	8.000.000 lei vechi (800 lei)	H.G. nr. 424/2001
16 Decembrie 1999-3 Mai 2001	5.000.000 lei vechi (500 lei)	H.G. nr. 1035/1999
1 Ianuarie 1997-15 Decembrie 1999	1.000.000 lei vechi (100 lei)	H.G. nr. 105/1997
1 Ianuarie 1994-31 Decembrie 1996	200.000 lei vechi (20 lei)	Legea nr. 15/1994

- Pentru imobilizările financiare nu se aplică o condiție de valoare.

3. Înregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor justificative cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data întocmirii sau intrării lor, şi sistematic, în conturile sintetice şi analitice. Contabilitatea sintetică se desfăşoară în conturi analitice, pe gestiuni şi locuri de folosință. Înregistrarea intrărilor de imobilizări se face pe baza documentelor justificative conform planului de conturi aplicabil.

4. Activele imobilizate pot intra în administrarea unei societăți prin:
- achiziții;
- transfer de la alte unități;
- investiții şi modernizări;
- dezmembrări de imobilizări;
- plusuri de inventar;
- donații de la persoane fizice sau juridice;

5. Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor se face la valoarea de intrare (contabilă), prin care se înțelege:
- costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, pentru cele realizate în unitate;
- valoarea justă, pentru cele primite cu titlu gratuit, plusuri de inventar sau rezultate cu ocazia scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe.

6. Documentele justificative pe baza cărora se înregistrează în contabilitate intrările de imobilizări sunt:
- factura de achiziție a bunurilor;
- avizul de însoțire a bunurilor;
- procesul-verbal de recepție a bunurilor;
- proces-verbal de punere în funcțiune;
- proces-verbal de predare-primire pentru imobilizările primite prin transfer fără plată;
- fişa mijlocului fix;
- procesul-verbal de inventariere pentru plusurile de inventar constatate cu ocazia inventarierii;
- procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, pentru mijloacele fixe rezultate din dezmembrarea altor mijloace fixe;
- contractul de donație, pentru bunurile primite cu acest titlu.

7. Înregistrarea scăderii de imobilizări se face pe baza documentelor justificative conform planului de conturi aplicabil, la valoarea contabilă.

8. Documentele justificative pe baza cărora se înregistrează în contabilitate ieşirile de imobilizări sunt:
- factură de vânzare de imobilizări;
- proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe;
- proces-verbal de inventariere;
- proces-verbal de cercetare administrativă – pentru lipsuri la inventariere;
- transferurile interne de imobilizări se bazează pe modificarea necesarului de imobilizări de la o gestiune la alta, impunând întocmirea bonului de mişcare a mijloacelor fixe;
- fişa de cont pentru operațiuni diverse – pentru fiecare cont sintetic. Se completează la începutul anului pe baza notei de contabilitate de preluare a soldurilor de la sfârşitul anului precedent, iar în cursul anului, pe baza documentelor justificative referitoare la operațiile intervenite. La sfârşitul fiecărei luni, în fişele analitice se totalizează rulajele pe luna respectivă şi cumulat de la începutul anului, în vederea întocmirii balanței analitice de verificare a operațiunilor înregistrate, iar în fişele de cont sintetic se face totalul

cumulat al rulajului pe debit şi pe credit, precum şi soldul contului. Prin utilizarea unei aplicaţii contabile, completarea acestor fişe, precum şi stabilirea rulajelor lunare şi cumulate, se face automat în momentul închiderii jurnalelor parţiale;

- fişa mijlocului fix – se întocmeşte pentru fiecare mijloc fix şi pentru mai multe mijloace fixe de acelaşi fel şi aceeaşi valoare. Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare obiect de evidenţă, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcţie distinctă;
- registrul numerelor de inventar – serveşte ca document de atribuire a numerelor de inventar la toate mijloacele fixe existente în unitate.

Exhaustivitatea	• toate imobilizările intrate şi ieşite sunt contabilizate • toate amortismentele sunt contabilizate • toate veniturile sau cheltuielile sunt contabilizate
Realitatea	• imobilizările înregistrate există şi aparţin întreprinderii • nicio cheltuială curentă nu este trecută pe imobilizări • restricţiile de proprietate sunt înregistrate (ipoteci, gajuri etc.)
Evaluarea corectă	• înregistrarea imobilizărilor s-a efectuat la costul corect • amortismentele sunt calculate conform principiilor general admise
Perioada corectă	• înregistrarea în contabilitate se efectuează atunci când fenomenul economic se produce
Înregistrarea corectă	• intrările şi ieşirile sunt corect înregistrate • operaţiunile diverse sunt justificate şi autorizate

4.3. Tehnici de verificare şi control aplicate asupra conturilor contabile de încasări

Exhaustivitatea	• toate sumele datorate întreprinderii au fost încasate • toate sumele încasate sunt contabilizate • diferenţele încasate au fost corect înregistrate
Realitatea	• toate descărcările clienţilor sau debitorilor corespund încasărilor efective • toate efectele sunt efectiv încasate sau remise la încasare
Evaluarea corectă	• încasările sunt contabilizate pentru suma reală • efectele remise la încasare au fost corect contabilizate
Perioada corectă	• încasările sunt înregistrate în perioada în care au fost efectiv primite
Imputarea (înregistrarea) corectă	• încasările sunt înregistrate în conturile corespunzătoare (clienţi, bănci, casă etc.) • operaţiile diverse sunt justificate şi autorizate • jurnalele sunt corect totalizate şi centralizate

4.4. Tehnici de verificare şi control aplicate asupra conturilor contabile de plăţi furnizori

Exhaustivitatea	• toate plăţile efectuate sunt contabilizate • reţinerile sunt contabilizate la fiecare plată • diferenţele de plată sunt contabilizate
Realitatea	• toate plăţile înregistrate corespund unor documente justificative • documentele care reflectă obligaţii nu sunt plătite decât odată
Evaluarea corectă	• plăţile sunt înregistrate pentru suma reală • avansurile sunt deduse din plăţi
Perioada corectă	• plăţile sunt înregistrate în perioada în care au fost efectiv făcute • scadenţele raportate sunt înregistrate în momentul în care au fost cunoscute
Imputarea (înregistrarea) corectă	• plăţile sunt înregistrate în conturile corespunzătoare (furnizori, bănci, casă etc.) • operaţiile diverse sunt justificate şi autorizate • jurnalele sunt corect totalizate şi centralizate

4.5. Tehnici de verificare şi control aplicate asupra conturilor contabile de plăţi personal

Exhaustivitatea	▪ toate sumele plătite sunt contabilizate ▪ toate statele sunt contabilizate
Realitatea	▪ numai salariaţii reali ai întreprinderii primesc o remuneraţie ▪ remuneraţia şefului de întreprindere nu este excesivă ▪ salariile sunt corect înregistrate
Evaluarea corectă	▪ salariile şi asimilatele sunt corect evaluate
Perioada corectă	▪ salariile şi asimilatele sunt înregistrate în perioada corespunzătoare prestaţiei reale a serviciului
Imputarea (înregistrarea) corectă	▪ salariile şi asimilatele s-au înregistrat în conturile corespunzătoare ▪ operaţiile diverse sunt justificate şi autorizate ▪ jurnalele sunt corect totalizate şi centralizate

4.6. Tehnici de verificare şi control aplicate asupra conturilor contabile de stocuri şi producţie în curs

Exhaustivitatea	▪ toate stocurile sunt inventariate ▪ toate stocurile inventariate sunt contabilizate ▪ toate mişcările de stocuri sunt contabilizate
Realitatea	▪ stocurile contabilizate există şi aparţin întreprinderii
Evaluarea corectă	▪ costul stocurilor a fost corect stabilit ▪ stocurile supuse deprecierii sunt corect identificate ▪ provizioanele pentru deprecierea stocurilor sunt corect calculate şi contabilizate
Perioada corectă	▪ înregistrarea stocurilor s-a efectuat la aceeaşi dată ca şi înregistrările de la cumpărări-vânzări, darea în producţie
Imputarea (înregistrarea) corectă	▪ stocurile inventariate sunt înregistrate în conturile corespunzătoare ▪ listele de inventar sunt corect totalizate ▪ suma stocurilor din bilanţ corespunde cu inventarul ▪ operaţiile diverse sunt corect justificate şi autorizate

4.7. Tehnici de verificare şi control aplicate asupra conturilor contabile de vânzări/clienţi

Exhaustivitatea	• toate mărfurile expediate sunt facturate • facturile sunt emise pentru toate mărfurile returnate de clienţi • toate facturile (anulările) sunt contabilizate
Realitatea	• toate facturile emise corespund mărfurilor expediate • toate anulările de facturi corespund cu returnările efective
Evaluarea corectă	• facturile (anulările) sunt emise cu preţuri corecte şi sunt corect calculate • facturile a căror plată este îndoielnică sunt rapid identificate • destinatarul facturilor şi cel al mărfurilor este acelaşi
Perioada corectă	• facturile sunt contabilizate în perioada livrărilor • anulările sunt contabilizate îndată ce faptele care le justifică sunt cunoscute
Imputarea (înregistrarea) corectă	• facturile şi anulările sunt înregistrate în conturile corespunzătoare • operaţiile diverse sunt justificate şi autorizate • jurnalele sunt corect totalizate şi centralizate

Articolul 23. Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 care utilizează sisteme informatice de prelucrare automată a datelor au obligaţia să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul şi păstrarea acestora pe suporturi tehnice timp de 10 ani.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) au obligaţia să asigure autorităţilor fiscale accesul la datele păstrate pe suporturi tehnice.

Notă:
Art. 23 a fost modificat prin pct. 19 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile în condiţii de maximă siguranţă şi cu riscuri prudenţiale şi operaţionale minime.

II. Comentariu

Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei unităţi trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul şi păstrarea acestora pe suporturi tehnice. La elaborarea şi adaptarea programelor informatice vor fi avute în vedere următoarele:

- cuprinderea în procedurile de prelucrare a reglementărilor în vigoare şi a posibilităţii de actualizare a acestor proceduri, în funcţie de modificările intervenite în legislaţie;
- cunoaşterea adecvată a funcţiilor sistemului de prelucrare automată a datelor de către personalul implicat şi respectarea acestora;
- gestionarea pachetelor de produse-program, asigurarea protecţiei lor împotriva accesului neautorizat, realizarea confidenţialităţii datelor din sistemul informatic;
- stabilirea tipului de suport pentru păstrarea datelor de intrare, intermediare sau de ieşire;
- soluţionarea eventualelor erori care pot să apară în funcţionarea sistemului informatic;
- verificarea completă sau prin sondaj a modului de funcţionare a procedurilor de prelucrare prevăzute de sistemul informatic;
- verificarea totală sau prin sondaj a operaţiunilor economico-financiare înregistrate în contabilitate, astfel încât acestea să fie efectuate în concordanţă strictă cu prevederile actelor normative care le reglementează;
- verificarea prin teste de control a programului informatic utilizat.

Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor în domeniul financiar-contabil trebuie să răspundă la următoarele criterii considerate minimale:

- să asigure concordanţa strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;

- să precizeze tipul de suport care asigură prelucrarea datelor în condiții de siguranță;
- fiecare dată înregistrată în contabilitate trebuie să se regăsească în conținutul unui document, la care să poată avea acces atât beneficiarii, cât şi organele de control;
- să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe bază de documente justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum şi orice eliminări sau adăugări ulterioare;
- să asigure reluarea automată în calcul a soldurilor conturilor obținute anterior;
- să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp care să respecte prevederile Legii nr. 82/1991 republicată;
- să precizeze procedurile şi suportul magnetic extern de arhivare a produselor-program, a datelor introduse, a situațiilor financiare sau a altor documente, cu posibilitatea de reintegrare în sistem a datelor arhivate;
- să nu permită inserări, modificări sau eliminări de date pentru o perioadă închisă;
- să asigure următoarele elemente constitutive ale înregistrărilor contabile: data efectuării înregistrării contabile a operațiunii; jurnalul de origine în care se regăsesc înregistrările contabile; numărul documentului justificativ sau contabil (atribuit de emitent);
- să asigure confidențialitatea şi protecția informațiilor şi a programelor prin parole, cod de identificare pentru accesul la informații, copii de siguranță pentru programe şi informații;
- să asigure listări clare, inteligibile şi complete, care să conțină următoarele elemente de identificare, în antet sau pe fiecare pagină, după caz: tipul documentului sau al situației; denumirea unității; perioada la care se referă informația; datarea listărilor; paginarea cronologică; precizarea programului informatic şi a versiunii utilizate; să asigure listarea ansamblului de situații financiare şi documente de sinteză necesare conducerii operative a unității;
- să asigure respectarea conținutului de informații prevăzut pentru formulare;
- să permită, în orice moment, reconstituirea conținutului conturilor, listelor şi informațiilor supuse verificării; toate soldurile conturilor trebuie să fie rezultatul unei liste de înregistrări şi al unui sold anterior al acelui cont; fiecare înregistrare trebuie să aibă la bază elemente de identificare a datelor supuse prelucrării;
- să nu permită: deschiderea a două conturi cu acelaşi simbol; modificarea simbolului de cont în cazul în care au fost înregistrate date în acel cont; suprimarea unui cont în cursul exercițiului financiar curent sau aferent exercițiului financiar precedent, dacă acesta conține înregistrări sau sold; editarea a două sau a mai multor documente de acelaşi tip, cu acelaşi număr şi conținut diferit de informații;
- să permită suprimarea unui cont care nu are înregistrări pe parcursul a cel puțin 2 ani (exerciții financiare), în mod automat sau manual;
- să prevadă în documentația produsului informatic modul de organizare şi tipul sistemului de prelucrare: monopost sau multipost; monosocietate sau multisocietate; rețea de calculatoare; portabilitatea fişierelor de date;
- să precizeze tipul de organizare pentru culegerea datelor: preluări pe loturi cu control ulterior; preluări în timp real cu efectuarea controlului imediat; combinarea celor două tipuri;
- să permită culegerea unui număr nelimitat de înregistrări pentru operațiunile contabile;
- să posede documentația tehnică de utilizare a programelor informatice necesară exploatării optime a acestora;
- să respecte reglementările în vigoare cu privire la securitatea datelor şi fiabilitatea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor.

Elaboratorii de programe informatice au obligația de a prevedea, prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreținerea şi adaptarea produselor livrate, precum şi

clauze privind eliminarea posibilităților de modificare a procedurilor de prelucrare automată a datelor de către utilizatori. Unitățile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul sistemului informatic de prelucrare automată a datelor poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informațiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare. Utilizatorul trebuie:

- să se asigure de perenitatea documentației, a diferitelor versiuni ale produsului-program;
- să organizeze arhivarea datelor, programelor sau produselor de prelucrare astfel încât informațiile să poată fi reprocesate;
- să dețină la sediul său, pe perioadă neprescrisă, manualul de utilizare complet şi actualizat al fiecărui produs-program utilizat.

Pe perioada neprescrisă se va organiza o gestiune a versiunilor, modificărilor, corecturilor şi schimbărilor de sistem informatic, produse-program şi sistem de calcul. Dacă unitatea, în cursul acestei perioade, a schimbat sistemul de calcul, respectiv de prelucrare a datelor, trebuie să se efectueze o reconciliere între datele arhivate şi versiunile noi ale produselor-program şi ale echipamentelor de calcul. Arhivele pe suport magnetic trebuie „împrospătate" periodic pentru a asigura accesibilitatea datelor. Responsabilitățile ce revin personalului unității cu privire la utilizarea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor se stabilesc prin regulamente interne.

Articolul 24. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea activității

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea, potrivit legii, a activității persoanelor prevăzute la art. 1 se face pe baza documentelor corespunzătoare întocmite în asemenea situații.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăților comerciale, precum şi retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale şi tratamentul fiscal al acestora;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este de a stabili tratamentul contabil aplicabil operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea activității unei societăți. Articolul are scopul de a asigura aplicarea unitară a reglementărilor legale în vigoare referitoare la operațiunile economico-financiare privind fuziunea, divizarea, dizolvarea şi lichidarea societăților comerciale, precum şi retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

II. Comentariu

Cadrul legal contabil pentru reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăților comerciale, precum şi retragerea sau excluderea

unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora este O.M.F.P. nr. 1376/2004.

2.1. Fuziunea şi divizarea societăţilor comerciale

Din punct de vedere juridic, operațiunile de fuziune și divizare sunt reglementate prin Legea nr. 31/1990.

Fuziunea este operațiunea prin care două sau mai multe societăți comerciale hotărăsc separat transmiterea elementelor de activ şi de pasiv la una dintre societăți sau înființarea unei noi societăți comerciale în scopul comasării activităților.

Divizarea se face prin împărțirea integrală a elementelor de activ și de pasiv ale unei societăți comerciale care își încetează existența, între două sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă.

Fuziunea sau divizarea are ca efect dizolvarea, fără lichidare, a societăților comerciale care își încetează existența și transmiterea universală a elementelor lor de activ și de pasiv către societatea sau societățile comerciale beneficiare, în starea în care se află la data fuziunii sau a divizării.

Data fuziunii sau a divizării reprezintă data înmatriculării la Registrul Comerțului a noii societăți sau ultimei dintre ele în cazul constituirii uneia sau mai multor societăți, iar în celelalte cazuri la data înscrierii în Registrul Comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social al societății absorbante.

O societate comercială nu își încetează existența în cazul în care o parte dintre elementele de natura activelor și pasivelor ei se desprind și se transmit către una sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă.

Aportul unei părți din elementele de activ ale unei societăți comerciale la una sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă, în schimbul acțiunilor sau părților sociale ce se atribuie acționarilor/asociaților acelei societăți la societățile comerciale beneficiare, este supus în mod corespunzător dispozițiilor legale privind divizarea.

Fuziunea societăților comerciale se realizează prin două modalități:

1. fuziunea prin absorbirea uneia sau mai multor societăți comerciale de către o altă societate comercială;

2. fuziunea prin contopirea a două sau mai multe societăți comerciale pentru a alcătui o societate comercială nouă.

O societate comercială care absoarbe dobândește drepturile și este ținută de obligațiile societăților comerciale pe care le absoarbe, din punct de vedere juridic.

Fiecare societate comercială are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii sau divizării, în condițiile legii. Societățile comerciale care fuzionează sau se divizează au obligația, conform să efectueze inventarierea elementelor de activ și de pasiv.

A. Operațiunile cu ocazia fuziunii prin absorbție presupun următoarele etape:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie.

În bilanț, un activ trebuie recunoscut numai atunci când:
- este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare de către societate;
- costul sau valoarea activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

2. Întocmirea situațiilor financiare înainte de fuziune de către societățile comerciale care urmează să fuzioneze și care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Pe baza bilanțului întocmit înainte de fuziune se determină activul net contabil, potrivit formulei:

Activ net contabil = Total Active - Total Datorii

3. Evaluarea globală a societăților. Determinarea aportului net.

Pentru evaluarea societăţilor intrate în fuziune se poate folosi una dintre următoarele metode: metoda patrimonială sau metoda activului net, metoda bursieră, metoda bazată pe rezultate (valoarea de rentabilitate, valoarea de randament, valoarea de supraprofit), metode mixte şi metoda bazată pe fluxul financiar sau cash-flow-ul.

Valoarea globală a societăţii stabilită printr-una dintre metodele menţionate, reprezintă valoarea aportului net de fuziune al fiecărei societăţi intrate în fuziune. Pe baza acestei valori se stabileşte raportul de schimb.

Valoarea activului net contabil este egală cu valoarea aportului net numai în cazul în care s-a folosit metoda patrimonială de evaluare globală a societăţii. În cazul în care cele două valori nu sunt egale, la societatea absorbită sau intrată în contopire, diferenţele sunt recunoscute ca elemente de câştiguri sau pierderi din fuziune, astfel: dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferenţa este recunoscută ca profit. În situaţia inversă, diferenţa este recunoscută ca pierdere.

Recunoaşterea se poate realiza fie prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital" şi 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital", iar pe această bază în contul 121 „Profit şi pierdere", fie la rezultatul reportat, cont 117 „Rezultatul reportat".

Pentru respectarea principiului independenţei exerciţiului, recunoaşterea câştigurilor şi pierderilor aferente perioadelor anterioare se va reflecta în contul 117 „Rezultatul reportat" cu identificarea acestora pe exerciţii financiare, dacă aceasta este posibilă.

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor sau al părţilor sociale, pentru a acoperi capitalul societăţilor comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) determinarea valorii contabile a acţiunilor sau a părţilor sociale ale societăţilor comerciale care fuzionează, prin raportarea aportului net la numărul de acţiuni sau de părţi sociale emise.

Valoarea contabilă a unei acţiuni/părţi sociale se poate obţine şi prin raportarea activului net contabil la numărul de acţiuni/părţi sociale;

b) stabilirea raportului de schimb al acţiunilor sau al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei acţiuni ori părţi sociale a societăţii absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni sau părţi sociale a societăţii absorbante, raport verificat şi aprobat de experţi;

5. Determinarea numărului de acţiuni sau de părţi sociale de emis pentru remunerarea aportului net de fuziune.

a) determinarea numărului de acţiuni sau de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială care absoarbe, fie prin raportarea capitalului propriu (activului net) al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni sau părţi sociale a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii comerciale absorbite cu raportul de schimb;

b) majorarea capitalului social la societatea comercială care absoarbe, prin înmulţirea numărului de acţiuni care trebuie emise de societatea comercială care absoarbe cu valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale de la această societate comercială;

c) calcularea primei de fuziune, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor sau a părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora.

Societăţile comerciale care sunt absorbite se dizolvă şi îşi pierd personalitatea juridică, odată cu înregistrarea în registrul comerţului de încetarea existenţei.

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

B. Operaţiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin contopire:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv, întocmirea situaţiilor financiare de fuziune şi determinarea capitalului propriu (activului net).

2. Constituirea noii societăţi comerciale pe baza capitalului propriu (activului net) al societăţilor comerciale care fuzionează şi determinarea numărului de acţiuni sau părţi sociale, prin raportarea capitalului propriu (activului net) la valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale.

3. Reflectarea în contabilitatea societăţii comerciale nou-înfiinţate a capitalurilor aportate, a drepturilor şi obligaţiilor societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa.

4. Reflectarea în contabilitatea societăţilor comerciale care s-au dizolvat a elementelor de activ şi de pasiv transmise noii societăţi comerciale.

C. Operaţiunile cu ocazia divizării presupun următoarele etape:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării.

2. Întocmirea situaţiilor financiare înainte de divizare de către societăţile comerciale care urmează să se divizeze şi care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009.

3. Împărţirea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii comerciale care se divizează, care se transmit societăţilor beneficiare pe baza protocolului de predare-primire.

4. Stabilirea realităţii creanţelor, obligaţiilor, provizioanelor şi a altor elemente de activ şi de pasiv.

5. Calcularea primei de divizare, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor sau părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora.

6. Reflectarea în contabilitatea societăţilor comerciale beneficiare a elementelor de activ şi de pasiv primite de la societatea comercială care s-a divizat.

7. Reflectarea în contabilitatea societăţii comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de activ şi de pasiv ca urmare a divizării.

2.2. Dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale

Din punct de vedere juridic, dizolvarea societăţilor comerciale este reglementată de Legea nr. 31/1990. Operaţiunile de lichidare a societăţilor comerciale sunt reglementate de Legea nr. 31/1990. Încetarea existenţei societăţilor comerciale ca persoane juridice presupune parcurgerea a două etape: dizolvarea şi lichidarea.

A. Operaţiunile care se efectuează în situaţia dizolvării societăţii comerciale:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care urmează să se lichideze, potrivit Legii nr. 82/1991, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării, efectuate cu această ocazie.

2. întocmirea situaţiilor financiare de către societăţile comerciale care urmează să se lichideze şi care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009.

3. Stabilirea de către adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor a operaţiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societăţii comerciale.

4. Valorificarea elementelor de activ (vânzarea imobilizărilor şi a stocurilor, încasarea creanţelor, a investiţiilor financiare pe termen scurt etc.).

5. Achitarea datoriilor societăţii comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, precum şi a celorlalte obligaţii sociale către alte fonduri, salariaţi şi alţi terţi.

6. Stabilirea rezultatului lichidării (profit sau pierdere).

7. Calcularea, reţinerea şi virarea impozitului pe profit/venit şi a impozitului pe dividende în urma acţiunii de dizolvare/lichidare.

8. Întocmirea bilanţului de partaj.

9. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societăţii comerciale, rezultat din lichidarea societăţii comerciale, în funcţie de:

a) prevederile statutului şi/sau ale contractului de societate;

b) hotărârea adunării generale a acţionarilor/asociaţilor, consemnată în registrul şedinţelor adunării generale;

c) cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în împărțirea capitalului propriu (activului net), rezultat din lichidare, între acționarii sau asociații societății comerciale.

B. Operațiunile care se efectuează în cazul în care societatea comercială intră în faliment.

1. Sigilarea şi conservarea bunurilor care fac parte din averea societății comerciale.
2. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societății comerciale.
3. Întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze.
4. Vânzarea bunurilor perisabile sau supuse deprecierii iminente.
5. Vânzarea bunurilor importante din averea debitorului (terenuri, fabrici, instalații) cât mai avantajos şi cât mai repede, cu acordul prealabil al creditorilor.
6. Depunerea la bancă, în contul debitorului, a sumelor realizate din vânzarea bunurilor.
7. Stabilirea, potrivit legii, a masei pasive.
8. Distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege.
9. Întocmirea şi aprobarea raportului final.
10. Întocmirea situațiilor financiare finale.

Dacă lichidarea se prelungeşte peste durata unui exercițiu financiar, lichidatorii sunt obligați să întocmească situațiile financiare anuale ale societăților comerciale care îşi încetează activitatea.

2.3. Retragerea sau excluderea unor asociați/acționari din cadrul societăților comerciale

Din punct de vedere juridic, retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale este reglementată de Legea nr. 31/1990. Operațiunile care se efectuează cu ocazia retragerii sau excluderii unor asociați:

1. Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv prin folosirea ori de câte ori este posibil a cel puțin două metode de evaluare recunoscute de standardele internaționale de evaluare.
2. Determinarea capitalului propriu (activului net) pe baza bilanțului sau pe baza balanței de verificare.
3. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societății comerciale în vederea stabilirii părții ce se cuvine asociaților care se retrag, potrivit dispozițiilor legale în vigoare, în funcție de:

a) prevederile statutului sau ale contractului de societate;

b) hotărârea adunării generale a asociaților, consemnată în registrul şedințelor adunării generale;

c) cota de participare la capitalul social, după caz.

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 31/1990, se achită asociatului exclus suma de bani care reprezintă partea proporțională din capitalul propriu (activul net)/patrimoniul social.

2.4. Aspecte cu caracter general privind reorganizarea societăților comerciale

Situațiile financiare întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității societăților comerciale care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009 sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

În situația când societatea care a preluat afacerea continuă activitatea comercială a întreprinderii care şi-a cedat bunurile, la operațiunile de fuziune sau divizare se poate folosi metoda valorii nete contabile care presupune preluarea tuturor elementelor bilanțiere.

Societățile comerciale absorbante sau absorbite care dețin titluri de participare la societățile comerciale absorbite sau absorbante vor anula titlurile respective, la valoarea contabilă, prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, cuantumuri care vor fi aprobate de adunarea generală a acționarilor.

La data întocmirii bilanțului de fuziune, divizare sau încetare a activității, diferențele de curs valutar dintre cursul de schimb de la această dată şi cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută şi a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditive şi depozite pe termen scurt în valută etc., se înregistrează în conturile de venituri şi cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Creanțele şi datoriile în valută se evaluează pe baza cursului de schimb în vigoare la data întocmirii bilanțului de fuziune, divizare sau încetare a activității. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută ori față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Operațiunile care au loc după data întocmirii bilanțului de fuziune sau divizare se efectuează numai cu aprobarea acestora de către societatea absorbantă sau de către societățile care primesc prin divizare elementele de activ şi de pasiv. Activitățile respective vor fi evidențiate în contabilitatea societății absorbite sau care se divizează şi vor fi avute în vedere la întocmirea documentelor privind protocolul de predare-primire şi balanța de verificare.

Înregistrarea preluării elementelor de activ şi de pasiv ale societății absorbite de către societatea absorbantă se face înainte de radierea societății absorbite de la Oficiul registrului comerțului.

Societățile comerciale care fuzionează ori care se divizează şi care au înregistrat pierdere contabilă vor stipula în documentele de fuziune sau divizare încheiate între părți modalitățile de acoperire a pierderii.

În situația în care societatea comercială care se lichidează are pierdere contabilă care nu poate fi acoperită cu ocazia lichidării, modalitatea de acoperire a acesteia va fi cea prevăzută în hotărârea judecătorească definitivă şi irevocabilă, în vederea întocmirii situațiilor financiare finale.

Societăților comerciale care îşi încetează existența prin fuziune sau divizare şi care au activ net (capitaluri proprii) negative li se preiau elementele de activ şi de pasiv fără emisiune de acțiuni, iar societăților comerciale care se lichidează şi se găsesc în aceeaşi situație li se aplică prevederile legale.

Societățile comerciale care se află în lichidare vor depune în mod obligatoriu declarațiile fiscale la termenele stabilite de reglementările legale. Acestea se semnează de lichidator.

Potrivit prevederilor din Legea nr. 31/1990, lichidatorii îşi îndeplinesc mandatul sub controlul cenzorilor, la societățile care au obligativitatea existenței acestora.

În perioada lichidării societății comerciale, cenzorii vor verifica toate operațiunile prevăzute în normele privind lichidarea societăților comerciale.

Articolul 25. Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile

(1) Registrele de contabilitate obligatorii şi documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se păstrează în arhiva persoanelor prevăzute la art. 1 timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1) se pot stabili, în mod justificat, prin ordin al ministrului economiei şi finanțelor, registrele de contabilitate şi documentele justificative care se păstrează timp de 5 ani.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- Legea nr. 31/1990 privind societățile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este determinarea termenului de păstrare a registrelor de contabilitate şi a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind păstrarea registrelor şi a documentelor justificative şi contabile

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991 republicată au obligația păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum şi a documentelor justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate. Păstrarea registrelor şi a documentelor justificative şi contabile se face la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, după caz. Registrele şi documentele justificative şi contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române care dispun de condiții corespunzătoare. Şi în acest caz, răspunderea privind arhivarea documentelor financiar-contabile revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității beneficiare. Unitatea care a încredințat documentele spre arhivare, respectiv unitatea beneficiară, va înştiința organul fiscal teritorial de care aparține despre această situație. Cu ocazia controalelor efectuate de organele abilitate, persoanele juridice sunt obligate, la cerere, să prezinte la domiciliul fiscal documentele solicitate. Organele de control ale Ministerului Finanțelor Publice pot interzice arhivarea registrelor, a documentelor justificative şi contabile şi în alte locații decât la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, dacă consideră că acestea nu sunt păstrate corespunzător.

2.2. Termenul de păstrare aplicabile registrelor şi a documentelor justificative şi contabile

Termenele de păstrare a documentelor financiar contabile sunt:

- 5 ani pentru următoarele documente: Nota de recepție şi constatare de diferențe, Bonul de consum, Dispoziția de livrare, Fişa de magazie, Lista de inventariere, Chitanța, Dispoziția de plată/încasare către casierie, Ordinul de deplasare (delegație), Extrasul de cont, Jurnalul privind operațiuni diverse (pentru conturi sintetice), Fişa de cont pentru operațiuni diverse, Documentul cumulativ.
- 50 ani pentru statele de salarii.
- 10 ani pentru restul registrelor şi a documentelor justificative şi contabile, cu următoarele excepții:
  - facturile aferente bunurilor de capital, respectiv bunurilor imobile, care stau la baza determinării TVA deductibile pentru persoanele impozabile cu regim mixt şi persoanele parțial impozabile în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se vor păstra conform termenului prevăzut la art. 149 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 – Codul Fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.
  - documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durata de viață mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor.
  - Registrele obligatorii, adică Registrul-jurnal (cod 14-1-1), Registrul-inventar (cod 14-1-2) şi Cartea mare (cod 14-1-3) se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite.

Termenele de mai sus sunt aplicabile cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite documentele, dacă necesitățile proprii ale unității nu impun păstrarea acestora pe o perioadă mai mare.

2.3. Arhivarea documentelor justificative şi contabile

În caz de încetare a activității persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991 republicată, documentele contabile se arhivează în conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale sau se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie, după caz.

Arhivarea documentelor justificative şi contabile se face în conformitate cu prevederile legale şi cu următoarele reguli generale: documentele se grupează în dosare, numerotate, şnuruite şi parafate; gruparea documentelor în dosare se face cronologic şi sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat; dosarele conținând documente justificative şi contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor; evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt consemnate dosarele şi documentele intrate în arhivă, precum şi mişcarea acestora în decursul timpului.

Eliminarea din arhivă a documentelor al căror termen legal de păstrare a expirat se face de către o comisie, sub conducerea administratorului sau a ordonatorului de credite, după caz. În această situație se întocmeşte un proces-verbal şi se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.

Articolul 25[1]. Arhivarea registrelor de contabilitate şi a documentelor justificative

În cazul reorganizării persoanelor juridice, acestea vor lua măsuri pentru păstrarea şi arhivarea, potrivit legii, a documentelor justificative şi a registrelor de contabilitate.

Notă:
Art. 25[1] a fost introdus prin pct. 20 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea condițiilor în care se pot păstra şi arhiva electronic documentele financiar-contabile.

II. Comentariu

Din punct de vedere al bazei de date, trebuie să existe posibilitatea reconstituirii în orice moment a conținutului documentelor financiar-contabile.

Documentele financiar-contabile care se arhivează pe suport WORM (Write Once Read Many) trebuie să fie semnate de persoana care le întocmeşte, în conformitate cu prevederile Legii nr. 455/2001.

Trebuie să existe un plan de securitate al sistemului informatic, cuprinzând măsurile tehnice şi organizatorice care să asigure următoarele cerinţe minimale:

- confidenţialitatea şi integritatea comunicaţiilor;
- confidenţialitatea şi nonrepudierea tranzacţiilor;
- confidenţialitatea şi integritatea datelor;
- restricţionarea, detectarea şi monitorizarea accesului în sistem;
- restaurarea informaţiilor gestionate de sistem în cazul unor calamităţi naturale, evenimente imprevizibile, prin: arhivarea datelor utilizând tehnologia WORM, care să permită inscripţionarea o singură dată şi accesarea ori de câte ori este nevoie a informaţiilor stocate; înregistrarea datelor din documentele financiar-contabile în timp real, în alt sistem de calcul, cu aceleaşi caracteristici, care să fie amplasat într-o altă locaţie.

Trebuie să se asigure listarea tuturor documentelor financiar-contabile solicitate de organele de control.

Articolul 26. Măsurile în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile

În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forţă majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

Notă:
Art. 26 a fost modificat prin pct. 21 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea măsurilor de reconstituire în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile.

II. Comentariu

În caz de pierdere, sustragere sau distrugere, Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi registrul Cartea mare trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare.

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operaţiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale. Pentru acele situaţii în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoştință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective). În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă: datele de identificare a documentului dispărut; numele şi prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului; data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Procesul-verbal se semnează de către: conducătorul unității, conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție, persoana responsabilă cu păstrarea documentului şi şeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz. Când dispariția documentelor se datorează însuşi conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz. În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleaşi proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, şi stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoştințează imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz. Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea şi reconstituirea documentului dispărut, şi anume: sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului; procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii; dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz; dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului; o copie a documentului reconstituit.

În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii după documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil mențiunea „Duplicat", cu specificarea numărului şi datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse. Duplicatul poate fi: o factură nouă, care să cuprindă aceleaşi date ca şi factura inițială şi pe care să se menționeze că este duplicat şi că înlocuieşte factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ştampila societății şi să se menționeze că este duplicat şi că înlocuieşte factura inițială.

Pentru pagubele generate de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind şi eventualele cheltuieli ocazionate de

reconstituirea documentelor respective. Găsirea ulterioară a documentelor originale care au fost reconstituite poate constitui motiv de revizuire a sancţiunilor aplicate, în condiţiile legii. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal şi se păstrează împreună cu procesul-verbal în dosarul de reconstituire.

Conducătorii unităţilor vor lua măsuri pentru asigurarea înregistrării şi evidenţei curente a tuturor lucrărilor întocmite, primite sau expediate, stabilirea şi evidenţa responsabililor de păstrarea acestora, evidenţa tuturor reconstituirilor de documente, precum şi pentru păstrarea dosarelor de reconstituire, pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit.

Articolul 27. Exerciţiul financiar

(1) Exerciţiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situaţiile financiare anuale şi, de regulă, coincide cu anul calendaristic.

(2) Durata exerciţiului financiar este de 12 luni.

(3) Exerciţiul financiar poate fi diferit de anul calendaristic:

a) pentru sucursalele cu sediul în România, care aparţin unei persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia instituţiilor de credit, instituţiilor financiare nebancare, definite potrivit legii, înscrise în Registrul general, instituţiilor de plată şi instituţiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată, entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, societăţilor de asigurare, asigurare-reasigurare şi de reasigurare, entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, dacă exerciţiul financiar diferă pentru persoana juridică de care aparţin;

b) pentru filialele consolidate ale unei societăţi-mamă cu sediul în străinătate, precum şi pentru filialele filialelor, cu excepţia instituţiilor de credit, instituţiilor financiare nebancare, definite potrivit legii, înscrise în Registrul general, instituţiilor de plată şi instituţiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată, entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, societăţilor de asigurare, asigurare-reasigurare şi de reasigurare, entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, dacă exerciţiul financiar diferă pentru societatea-mamă.

(3^1) Persoanele care optează pentru un exerciţiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit alin. (3), au următoarele obligaţii:

a) să întocmească şi să depună raportări contabile anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, în condiţiile prevăzute la art. 37;

b) să înştiinţeze în scris unitatea teritorială a Ministerului Finanţelor Publice despre exerciţiul financiar ales, cu cel puţin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exerciţiului financiar ales. În acest scop, persoana trebuie să facă dovada că este sucursală a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, respectiv filială a unei societăţi-mamă cu sediul în străinătate, care are exerciţiul financiar diferit de anul calendaristic.

(3^2) Cu excepţia cazurilor în care persoana juridică străină sau societatea-mamă străină îşi schimbă data de raportare ori au loc operaţiuni de reorganizare, potrivit legii, data aleasă pentru întocmirea de situaţii financiare anuale în condiţiile prevăzute la alin. (3) nu poate fi modificată de la un exerciţiu financiar la altul.

(4) Exercițiul financiar al unităților nou-înființate începe la data înființării, potrivit legii.

(5) Exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează începe la data încheierii exercițiului financiar anterior şi se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar, indiferent de durata sa.

(6) Situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru acelaşi exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă. Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate.

(7) Exercițiul financiar pentru instituțiile publice este anul bugetar.

Notă:
Alin. 3 este pus în aplicare prin Ordin nr. 1878/2010 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (3^1) a fost introdus prin pct. 23 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (3^2) a fost introdus prin pct. 23 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1878/2010 privind întocmirea situațiilor financiare anuale de către entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este definirea conceptului de exercițiu financiar şi stabilirea unor reguli aplicabile în anumite situații.

II. Comentariu

2.1. Definirea conceptului de exercițiu financiar

În România, exercițiul financiar este de regulă anul calendaristic. Începând cu anul 2009, legislația contabilă din România permite alegerea unui an contabil diferit de anul calendaristic. Această opțiune este permisă doar sucursalelor cu sediul în România care aparțin unei persoane juridice străine, respectiv filialele unei societăți-mamă străine sau filialele filialelor unei societăți-mamă străine, care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic. Societățile care aplică această opțiune au obligația ca pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic să asigure comparabilitatea informațiilor referitoare la solduri, rulaje şi alte informații. În acest scop, informațiile respective trebuie să acopere întotdeauna o perioadă de 12 luni, respectiv 365 de zile, cu excepția entităților înființate în cursul exercițiului financiar. De asemenea, la întocmirea situațiilor financiare, pe lângă sumele corespunzătoare celor două perioade consecutive, se vor înscrie şi soldurile la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale. Opțiunea pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic se comunică organelor fiscale cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exercițiului financiar ales. În acest scop, persoana trebuie să facă dovada că este sucursală a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, respectiv filială a unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, care are exercițiul financiar diferit de anul calendaristic. Cu excepția cazurilor în care persoana juridică străină sau societatea-mamă străină îşi schimbă data de raportare ori au loc operațiuni de reorganizare, potrivit legii, data aleasă pentru întocmirea de situații financiare anuale nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul.

2.1.1. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al unităților nou-înființate

Exercițiul financiar al unităților nou-înființate	începe la data înființării, potrivit legii.

2.1.2. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează

Exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează	începe la data încheierii exercițiului financiar anterior şi se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar, indiferent de durata sa.

2.1.3. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al unei societăți-mamă care întocmeşte situații financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru acelaşi exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă.	Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate.

2.1.4. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al instituțiilor publice

Exercițiul financiar pentru instituțiile publice este	anul bugetar.

2.1.5. Reguli aplicabile pentru entitățile care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic au următoarele obligații pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic:

a) să întocmească, să aprobe şi să depună la oficiile registrului comerțului, potrivit legii, situații financiare anuale întocmite la data stabilită în condițiile prevăzute la art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991, republicată;

b) să asigure comparabilitatea informațiilor referitoare la solduri, rulaje şi alte informații cuprinse în situațiile financiare anuale întocmite pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991. În acest scop, informațiile respective trebuie să acopere întotdeauna o perioadă de 12 luni, respectiv 365 de zile, cu excepția entităților înființate în cursul exercițiului financiar. De asemenea, la întocmirea bilanțului, respectiv a bilanțului prescurtat, pe lângă sumele corespunzătoare celor două perioade consecutive se vor înscrie şi soldurile la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale, potrivit structurii formularului de bilanț, respectiv bilanț prescurtat.

Pentru situațiile financiare întocmite începând cu al doilea exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, entitățile care fac obiectul prezentului ordin vor respecta formatul prevăzut pentru acestea în reglementările contabile aplicabile.

Entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic şi care nu au desfăşurat activitate de la data înființării până la sfârşitul exercițiului financiar nu întocmesc situații financiare anuale, urmând să depună în acest sens o declarație pe propria răspundere a persoanei care are obligația gestionării entității, conform prevederilor legale.

Formatul electronic al situațiilor financiare anuale pentru entitățile care au optat pentru exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991, conținând formularistica necesară și programul de verificare cu documentația de utilizare aferentă, se obține prin folosirea Programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, aplicabil entităților prevăzute în prezentul ordin. Programul de asistență este pus la dispoziția entităților gratuit de unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice, de la adresa www.mfinante.ro. Acest program este elaborat distinct de Programul de asistență aplicabil pentru întocmirea raportărilor anuale la 31 decembrie 2009 de către entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991.

Articolul 28. Obligația privind întocmirea situațiilor financiare sau a unor raportări contabile

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) au obligația să întocmească situații financiare anuale, inclusiv în situația fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condițiile legii.

(2) Ministerul Economiei și Finanțelor poate stabili întocmirea și depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Economiei și Finanțelor a situațiilor financiare sau a unor raportări contabile și la alte perioade decât anual, în cadrul exercițiului financiar.

(3) Pentru persoanele juridice care aplică Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS), situațiile financiare au componentele prevăzute de aceste standarde.

(4) Persoanele juridice care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene întocmesc situații financiare anuale, care au componentele prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

(5) Abrogat prin punctul 25 din Ordonanța de urgență nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

(6) Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale, care se compun din bilanț și contul rezultatului exercițiului.

(7) Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar și sunt însoțite de raportul administratorilor.

(8) Condițiile pentru întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare anuale de către sucursalele din România ale instituțiilor de credit și ale altor instituții financiare cu sediul în străinătate se stabilesc de instituțiile cu atribuții de reglementare prevăzute la art. 4 alin. (3). Instituțiile respective stabilesc și cerințele referitoare la informațiile privind activitatea proprie a sucursalelor, care trebuie publicate de sucursalele respective, în situația în care acestea nu sunt obligate să întocmească și să publice situații financiare anuale referitoare la activitatea proprie.

(9) Instituțiile publice întocmesc situații financiare trimestriale și anuale, conform normelor elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.

(10) Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

(11) Situațiile financiare anuale și raportările contabile pot fi întocmite și semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

(12) Situațiile financiare anuale și raportările contabile ale persoanelor prevăzute la art. 5 alin. (1^1) se întocmesc și se semnează de către persoanele care organizează și conduc contabilitatea acestora.

(13) Situaţiile financiare anuale şi raportările contabile se semnează şi de către administratorul sau persoana care are obligaţia gestionării entităţii.

(14) Situaţiile financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice se semnează de ordonatorul de credite şi de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. În situaţia în care instituţiile publice nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcţie publică, potrivit legii, situaţiile financiare trimestriale şi anuale se semnează de ordonatorul de credite şi de persoanele fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 24 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (6) a fost modificat prin pct. 24 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (8) a fost modificat prin pct. 24 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (10) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (11) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (12) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (13) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (14) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 1286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaţionale de raportare financiară, aplicabile societăţilor comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte persoanele competente cu drept de semnătură pe situaţiile financiare anuale şi vorbeşte de aplicarea IFRS.

II. Comentariu

2.1. Persoanele competente cu drept de semnătură pe situaţiile financiare anuale

Situaţiile financiare anuale şi raportările contabile se semnează de către directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie.

Situaţiile financiare anuale şi raportările contabile pot fi întocmite şi semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.

Situaţiile financiare anuale şi raportările contabile ale persoanelor care au sistem de contabilitate simplificat se întocmesc şi se semnează de către persoanele care organizează şi conduc contabilitatea acestora.

Situaţiile financiare anuale şi raportările contabile se semnează şi de către administratorul sau persoana care are obligaţia gestionării entităţii.

Situaţiile financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice se semnează de ordonatorul de credite şi de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. În situaţia în care instituţiile publice nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcţie publică, potrivit legii, situaţiile financiare trimestriale şi anuale se semnează de ordonatorul de credite şi de persoanele fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.

2.2. Tratamentul contabil sub IFRS aplicabil pentru activele imobilizate

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi se recunosc în condiţiile prevăzute de IFRS. În cadrul activelor imobilizate se cuprind: imobilizările necorporale şi corporale, imobilizările în curs, precum şi imobilizările financiare. În cadrul activelor imobilizate se urmăresc distinct activele biologice (contul 241 „Active biologice"). Modificarea valorii juste a activelor biologice se înregistrează în contul 7571 „Câştiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice", respectiv contul 6571 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice". La contabilizarea operaţiunilor privind activele biologice sunt avute în vedere prevederile IAS 41 (temeiul legal: pct. 37 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ţine distinct pentru imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi investiţii imobiliare în curs de execuţie. Imobilizările necorporale în curs reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei. Imobilizările corporale în curs reprezintă investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Imobilizările corporale în curs se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz. Pentru investiţiile imobiliare se aplică prevederile IAS 40 (temeiul legal: pct. 38 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Valoarea amortizării aferente imobilizărilor necorporale şi corporale, corespunzătoare fiecărei perioade, se înregistrează pe cheltuieli (contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investiţiilor imobiliare şi a activelor biologice evaluate la cost"), cu excepţia cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ. În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investiţiilor imobiliare şi a activelor biologice evaluate la cost", respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investiţiilor imobiliare şi a activelor biologice evaluate la cost", se evidenţiază numai deprecierile aferente imobilizărilor necorporale şi corporale a căror evidenţă este efectuată la cost şi nu la valoare reevaluată (temeiul legal: pct. 39 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări necorporale sau corporale, sunt evidenţiate distinct veniturile generate de această operaţiune (contul 7583 „Venituri din vânzarea imobilizărilor necorporale şi corporale şi alte operaţiuni de capital"), cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării (contul 6583 „Cheltuieli privind imobilizările necorporale şi corporale cedate şi alte operaţiuni de capital") şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În această situaţie, eventualele ajustări pentru depreciere constituite anterior se reiau corespunzător la venituri (contul 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investiţiilor imobiliare şi a activelor biologice evaluate la cost"). În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări necorporale sau corporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de scoaterea acestuia din evidenţă, şi trebuie prezentate ca valoare netă în contul de profit şi pierdere, potrivit IAS 38, respectiv IAS 16. În cazul cedării activelor biologice, pentru evidenţierea în contabilitate se folosesc conturile 7573 „Venituri din cedarea activelor biologice" şi 6573 „Cheltuieli cu cedarea activelor biologice" (temeiul legal: pct. 40 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Pentru efectuarea reevaluării imobilizărilor necorporale şi corporale sunt avute în vedere prevederile IAS 38 şi IAS 16. În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor necorporale şi corporale, plusul sau minusul rezultat din reevaluare trebuie reflectat în debitul sau creditul conturilor 1051 „Rezerve din reevaluarea imobilizărilor necorporale" şi 1052 „Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale", după caz. Pentru reflectarea în contul de profit şi pierdere, potrivit IAS 38 şi IAS 16, a diferenţelor rezultate cu ocazia reevaluării ulterioare a imobilizărilor necorporale şi corporale se utilizează contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor necorporale şi corporale", respectiv contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor necorporale şi corporale", după caz. Evidenţierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare în parte şi pe fiecare operaţiune de

reevaluare care a avut loc. Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective. Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), la scoaterea din evidenţă a activului sau pe măsura folosirii acestuia, potrivit prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 41 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.3. Tratamentul IFRS pentru imobilizări necorporale

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind fondul comercial şi alte elemente care îndeplinesc condiţiile pentru recunoaştere ca imobilizări necorporale (temeiul legal: pct. 42 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.4. Tratamentul IFRS pentru imobilizări corporale

Imobilizările corporale cuprind: terenuri şi amenajări de terenuri; construcţii; instalaţii tehnice, mijloace de transport; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale. În cadrul conturilor de imobilizări corporale sunt evidenţiate distinct investiţiile imobiliare. Terenurile şi clădirile sunt active separabile şi sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziţionate împreună. O creştere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii (temeiul legal: pct. 43 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea terenurilor se ţine pe două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe diferite categorii specifice: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele (temeiul legal: pct. 44 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Imobilizările corporale care fac obiectul unui contract de leasing se evidenţiază în contabilitate în funcţie de natura contractului de leasing (temeiul legal: pct. 45 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea imobilizării la scoaterea din funcţiune, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea corporală se înregistrează în debitul contului de imobilizări corporale în corespondenţă cu contul de provizioane 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea" (temeiul legal: pct. 46 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În cadrul grupei 21 „Imobilizări corporale" se înregistrează distinct investiţiile imobiliare (contul 215 „Investiţii imobiliare"). Investiţiile imobiliare evaluate la valoarea justă se urmăresc distinct de cele evaluate la cost. Diferenţele generate de modificarea valorii juste a investiţiilor imobiliare înregistrate potrivit modelului bazat pe valoarea justă sunt înregistrate în contul 7561 „Câştiguri din evaluarea la valoarea justă a investiţiilor imobiliare", respectiv contul 6561 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investiţiilor imobiliare". În aceleaşi conturi se înregistrează şi diferenţele generate de modificarea valorii juste a investiţiilor imobiliare în curs de execuţie, evaluate la valoarea justă. În cazul scoaterii din evidenţă a unei investiţii imobiliare, pentru evidenţierea în contabilitate se folosesc conturile 7562 „Venituri din cedarea investiţiilor imobiliare" şi 6562 „Cheltuieli cu cedarea investiţiilor imobiliare". Contabilizarea investiţiilor imobiliare se efectuează cu respectarea prevederilor IAS 40 (temeiul legal: pct. 47 din Reglementarea contabilă conformă cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, aplicabile societăţilor comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.5. Tratamentul contabil sub IFRS aplicabil pentru stocuri şi active imobilizate deţinute în vederea vânzării

Recunoaşterea, evaluarea şi scoaterea din evidenţă a stocurilor se efectuează potrivit prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 55 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Stocurile se evidențiază în contabilitate în funcție de natura acestora, cu respectarea prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 56 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, în condițiile prevăzute de IFRS, entitatea înregistrează transferul activului din categoria „imobilizări corporale" în cea de „active imobilizate deținute în vederea vânzării" (contul 311 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării"). Dacă imobilizarea corporală transferată în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării a fost reevaluată, rezerva din reevaluare aferentă se închide în momentul vânzării activului. În cazul activelor care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer al acestora, din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării, la imobilizări corporale. Tratamentul contabil aplicabil în cazul modificării destinației unui activ se stabilește în baza prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 57 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Activele imobilizate și activele incluse în grupuri destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării, potrivit IFRS 5, se înregistrează în contul 311 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării" (temeiul legal: pct. 58 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Produsele agricole sunt evidențiate distinct în contabilitate (contul 347 „Produse agricole"), cu respectarea prevederilor IAS 41. Diferențele generate de modificarea valorii juste a produselor agricole sunt înregistrate în contul 7572 „Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a produselor agricole", respectiv contul 6572 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a produselor agricole" (temeiul legal: pct. 59 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări (temeiul legal: pct. 60 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi) (temeiul legal: pct. 61 din Reglementarea contabilă conformă cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data îndeplinirii condițiilor de recunoaștere prevăzute de IFRS. În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignație sau stocurile la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății etc.

(temeiul legal: pct. 62 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Este necesar să se asigure:

a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;

b) în situaţia unor decalaje între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care îndeplinesc criteriile de recunoaştere în activul entităţii, prevăzute de IAS 2, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare;
- bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanţului;
- bunurile vândute şi livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări şi, respectiv, la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate şi criteriilor de recunoaştere prevăzute de IAS 2 şi IAS 18.

(temeiul legal: pct. 63 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Bunurile de natura stocurilor şi a activelor asimilate, aflate în custodie, în prelucrare sau consignaţie la terţi se înregistrează în conturi analitice distincte, deschise în cadrul conturilor de stocuri (temeiul legal: pct. 64 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Constituirea şi reluarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se efectuează pe seama contului de profit şi pierdere (temeiul legal: pct. 65 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.6. Tratamentul contabil sub IFRS aplicabil pentru investiţii pe termen scurt

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării investiţiilor pe termen scurt, disponibilităţilor în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt şi a altor valori de trezorerie (temeiul legal: pct. 66 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Alte investiţii pe termen scurt reprezintă obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiţii pe termen scurt intră şi depozitele bancare pe termen scurt (temeiul legal: pct. 67 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

La intrarea în entitate, investiţiile pe termen scurt se evaluează potrivit cerinţelor IFRS. Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de constituire. Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare. Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz (temeiul legal: pct. 68 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Pentru evaluarea la finele fiecărei perioade de raportare, a elementelor exprimate în valută, se utilizează cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate şi se prezintă în situaţia rezultatului global potrivit prevederilor IAS 21 (temeiul legal: pct. 68 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.7. Tratamentul IFRS pentru sumele depuse sau lăsate temporar de către acţionari la dispoziţia entităţii

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acţionari la dispoziţia entităţii, precum şi dobânzile aferente, calculate în condiţiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte (temeiul legal: pct. 107 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.8. Tratamentul IFRS aplicabil pentru casă şi conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei şi valută, cecurile entității, creditele bancare pe termen scurt, precum şi dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor acordate de bănci în conturile curente. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, pe bază de documente prezentate entității şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 5125 „Sume în curs de decontare"). Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri se evidențiază în contul 542 „Avansuri de trezorerie"/analitic distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă. Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit şi cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz (temeiul legal: pct. 70 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăților efectuate, se ține distinct în lei şi în valută (temeiul legal: pct. 71 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii (temeiul legal: pct. 72 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

La finele fiecărei perioade de raportare, disponibilitățile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză (temeiul legal: pct. 73 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (temeiul legal: pct. 74 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie"). În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data justificării avansului. Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii şi nedecontate până la finalul perioadei de raportare, se evidențiază în contul de debitori diverşi (contul 461 „Debitori diverşi") sau creanțe în legătură cu personalul (contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței (temeiul legal: pct. 75 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria entității (temeiul legal: pct. 76 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României şi a reglementărilor emise în acest scop (temeiul legal: pct. 77 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.9. Tratamentul IFRS pentru rezultatul exercițiului financiar

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exercițiului financiar [temeiul legal: pct. 126 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului [temeiul legal: pct. 126 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere [temeiul legal: pct. 126 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

2.10. Tratamentul IFRS pentru pierderea contabilă

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este de competența adunării generale a acționarilor, respectiv a consiliului de administrație (temeiul legal: pct. 129 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.11. Tratamentul IFRS pentru venituri

Veniturile se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 7 „Conturi de venituri" (temeiul legal: pct. 132 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor. În contabilitate se evidențiază distinct:

- veniturile aferente cifrei de afaceri;
- veniturile aferente costului producției în curs de execuție;
- veniturile din producția de imobilizări;
- veniturile din subvenții de exploatare;
- veniturile financiare;
- veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- venituri din impozitul pe profit amânat;
- alte venituri.

În conturile de venituri se evidențiază distinct veniturile rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (contul 763 „Venituri din operațiunile cu instrumente derivate"), respectiv:

- veniturile provenind din operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării;
- câștigurile privind contabilitatea de acoperire;
- venituri din dobânzi aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii.

În contul de profit și pierdere se evidențiază, de asemenea, partea ineficientă privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (contul 7631 „Câștiguri privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării") (temeiul legal: pct. 133 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.12. Tratamentul IFRS pentru cheltuieli

Cheltuielile se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 6 „Conturi de cheltuieli" (temeiul legal: pct. 130 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor [temeiul legal: pct. 131 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

În contabilitate se evidențiază distinct:

- cheltuielile privind stocurile;
- cheltuielile cu serviciile executate de terți;
- cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (altele decât impozitul pe profit);
- cheltuielile cu personalul;
- cheltuielile privind asigurările și protecția socială;
- cheltuielile financiare;
- cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare;

- cheltuielile cu impozitul pe profit (cheltuieli cu impozitul pe profit curent, cheltuieli cu impozitul pe profit amânat);
- alte cheltuieli

[temeiul legal: pct. 131 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

În conturile de cheltuieli se evidențiază distinct cheltuielile rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (contul 662 „Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate"), respectiv:

- cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării;
- pierderi privind contabilitatea de acoperire;
- cheltuieli cu dobânzile aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii.

În contul de profit și pierdere se evidențiază, de asemenea, partea ineficientă privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (contul 6621 „Pierderi privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării") [temeiul legal: pct. 131 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

2.13. Contractele de chirie. Prevederi referitoare la angajamente acordate sau primite în relațiile cu terții

Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși (temeiul legal: pct. 109 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi recunoscute ca active și datorii ale entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență. În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terții; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoși din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura altor materiale date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie de societăți/companii naționale, societăți; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență, precum și alte valori. Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8038 „Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie"). În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului (baza legală: pct. 112 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În ceea ce privește informațiile prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale, o importanță deosebită trebuie acordată informațiilor referitoare la instrumentele financiare și părțile legate, așa cum acestea sunt definite în IFRS (baza legală: pct. 113 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.14. Contabilizarea provizioanelor sub IFRS

Provizioanele se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 15 „Provizioane" și se constituie pe seama cheltuielilor, cu excepția celor aferente dezafectării imobilizărilor corporale și altor acțiuni similare legate de acestea, pentru care se vor avea în vedere prevederile IFRIC 1. Recunoașterea, evaluarea și actualizarea provizioanelor se efectuează cu respectarea prevederilor IFRS [baza legală: pct. 125 alin. (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Provizioanele sunt grupate în contabilitate pe categorii și se constituie pentru litigii; garanții acordate clienților; dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea; restructurare; beneficiile angajaților; alte provizioane [baza legală: pct. 125 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Periodic, provizioanele constituite anterior se analizează şi se regularizează astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli cu provizioanele, analitice distincte, în cazul majorării provizioanelor în vederea reflectării celei mai bune estimări curente;

b) prin debitul conturilor de cheltuieli (contul 6861 „Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor"), în cazul majorării provizioanelor datorate trecerii timpului sau costurilor cu dobânda aferente planurilor de beneficii determinate;

c) prin creditul conturilor de venituri din provizioane, analitice distincte, în cazul diminuării provizioanelor în vederea reflectării celei mai bune estimări curente;

d) prin creditul conturilor de venituri din provizioane, analitice distincte, în situația utilizării provizioanelor; concomitent, pierderile aferente se înregistrează în conturile corespunzătoare de cheltuieli, în raport de natura lor [baza legală: pct. 125 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

2.15. Tratamentul IFRS pentru operațiunile care necesită clarificări

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare". Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării (temeiul legal: pct. 111 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.16. Tratamentul IFRS pentru cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exercițiile financiare următoare

Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz [temeiul legal: pct. 110 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli şi venituri: chirii, abonamente, polițe de asigurare, comisioane şi alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente, comisioane şi alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare [temeiul legal: pct. 110 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Articolul 29. Documentele care însoțesc situațiile financiare anuale

(1) Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, şi de propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

(2) O societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât şi situații financiare anuale consolidate, în condițiile prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

Legislație conexă:

- O.U.G. nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale şi al situațiilor financiare anuale consolidate şi supravegherea în interes public a profesiei contabile;
- Directiva nr. 660/1978 în temeiul art. 54 alin. (3) lit. g) din Tratat, privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți (78/660/CEE) (Directiva a patra);
- Directiva nr. 349/1983 în temeiul art. 54 alin. (3) lit. g) din Tratat, privind conturile consolidate (83/349/CEE);
- Standardele Internaționale de Audit.

I. Scopul articolului

Articolul identifică documentele care însoţesc situaţiile financiare anuale, respectiv raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, şi de propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

II. Comentariu

2.1. Raportul administratorilor

Consiliul de administraţie elaborează pentru fiecare exerciţiu financiar un raport, denumit raportul administratorilor, care cuprinde cel puţin o prezentare fidelă a dezvoltării şi performanţei activităţilor entităţii şi a poziţiei sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care se confruntă.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informaţii despre: evenimente importante apărute după sfârşitul exerciţiului financiar; dezvoltarea previzibilă a entităţii; activităţile din domeniul cercetării şi dezvoltării; informaţii privind achiziţiile propriilor acţiuni, existenţa de sucursale ale entităţii; utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziţiei financiare şi a profitului sau pierderii.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administraţie şi se semnează în numele acestuia de preşedintele consiliului.

2.2. Raportul de audit

2.2.1. Definire. Raportul de audit reprezintă raportul prevăzut de Directiva 78/660/CEE, respectiv de Directiva 83/349/CEE. În cazul în care o firmă de audit efectuează un audit statutar, raportul de audit este semnat cel puţin de auditorul (auditorii) statutar(i) care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit.

2.2.2. Rolul raportului de audit. Standardul Internaţional de Audit (ISA) nr. 700 stabileşte procedurile şi principiile fundamentale şi modalităţile lor de aplicare cu privire la forma şi conţinutul raportului auditorului independent emis pe baza concluziilor rezultate din auditarea situaţiilor financiare ale unei entităţi (misiunea de bază). Cele mai multe dintre prevederile acestui standard pot fi adaptate la rapoartele emise şi în cazul unor misiuni de audit diferite de misiunea de bază. Raportul de audit are un triplu rol: instrument de comunicare cu utilizatorii situaţiilor financiare emise de entitatea auditată, respectiv cu publicul, precum şi cu acţionarii pentru decizii economice; instrument de confirmare a încrederii publicului şi acţionarilor în situaţiile financiare prezentate de o entitate; instrument de identificare a responsabilităţilor pentru auditor şi pentru conducerea entităţii auditate. Răspunderea conducerii entităţii auditate se referă la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare. Responsabilităţile auditorului sunt de trei naturi: (i) responsabilitatea de bază; pentru opinia sa în legătură cu situaţiile financiare auditate; (ii) responsabilităţi secundare, care au următoarele caracteristici: rezultă din texte de legi, reglementări diverse sau norme ale organismului profesional; nu necesită tehnici şi proceduri diferite de cele folosite pentru misiunea de audit de bază; nu presupune exprimarea unei opinii distincte (opinia este implicită, ca de exemplu, răspunsul la obligaţia legală de verificare dacă registrele contabile au fost ţinute corect şi la zi); (iii) responsabilităţi adiţionale care au următoarele caracteristici: rezultă din texte de legi şi alte reglementări, pot fi abordate tehnici şi proceduri care nu sunt obligatorii pentru misiunea de bază; presupun exprimarea în mod explicit a unei opinii sau concluzii; raportarea se poate face separat sau poate fi integrată

în raportul de audit (în cuprins sau în anexe la acesta). De exemplu, conformitatea cu unele reglementări specifice (piaţa de capital, bănci, asigurări etc.) sau raportul asupra controlului intern.

2.2.3. Elementele constitutive ale raportului de audit. Raportul auditorului trebuie să conţină elemente fundamentale în următoarea succesiune:

a) titlul;
b) destinatarul;
c) partea (în continuare paragraful) introductivă, inclusiv:
(i) enumerarea rapoartelor financiare auditate;
(ii) afirmaţia referitoare la divizarea responsabilităţii conducerii agentului economic şi auditorului;
d) paragraful referitor la sfera de aplicare a auditului (descrierea naturii auditului), inclusiv:
(i) referinţa la standardele sau practica de audit aplicate;
(ii) descrierea lucrărilor exercitate de auditor;
e) paragraful care conţine opinia auditorului asupra rapoartelor financiare (în continuare paragraf-opinie);
f) data întocmirii raportului;
g) adresa organizaţiei de audit;
h) semnătura auditorului.

Caracterul unitar al formei şi conţinutului raportului auditorului contribuie la înţelegerea mai bună a acestuia de către utilizatori şi evidenţierea circumstanţelor neordinare, când acestea au loc.

Titlul

Raportul auditorului trebuie să conţină un titlu corespunzător. În titlu poate fi utilizată noţiunea „Auditor independent" pentru a deosebi raportul auditorului de rapoartele care pot fi întocmite de alte persoane, cum ar fi angajaţii agentului economic, consiliul director sau alţi auditori (organizaţii de audit), care nu urmează neapărat să respecte aceleaşi cerinţe ale conduitei profesionale, ca cele înaintate auditorului independent la auditul rapoartelor financiare.

Destinatarul

Raportul auditorului trebuie să conţină informaţia despre destinatar, căruia, conform condiţiilor angajamentului de exercitare a auditului şi cerinţelor legislaţiei în vigoare, este adresat raportul auditorului. Raportul, de regulă, este adresat sau acţionarilor, sau consiliului director al agentului economic, ale cărui rapoarte financiare au fost auditate.

Paragraful introductiv

Raportul auditorului trebuie să conţină enumerarea rapoartelor financiare ale agentului economic care au fost auditate, cu indicarea perioadei auditate şi datei la care acestea au fost întocmite.

Raportul trebuie să includă prevederea referitoare la responsabilitatea conducerii agentului economic în privinţa rapoartelor financiare şi a auditorului – în privinţa exprimării opiniei asupra acestor rapoarte, formulată în baza auditului exercitat.

Rapoartele financiare sunt prezentate de conducerea agentului economic. Pregătirea rapoartelor financiare cere de la conducere stabilirea principiilor şi metodelor potrivite, precum şi determinarea estimărilor contabile. Auditorul însă este obligat să exprime opinia asupra rapoartelor financiare în baza auditului exercitat.

În continuare, se prezintă exemplu de paragraf introductiv al raportului auditorului.

„Noi am exercitat auditul bilanţului contabil anexat[1] al (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, precum şi al rapoartelor corespunzătoare anexate privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti pentru acest an. Responsabilitatea pentru aceste rapoarte financiare o poartă conducerea (denumirea agentului economic). Responsabilitatea noastră constă în exprimarea opiniei asupra rapoartelor financiare respective în baza auditului exercitat".

Paragraful referitor la sfera de aplicare a auditului

---

[1] Auditorul poate include referinţe la paginile corespunzătoare ale rapoartelor financiare.

În paragraful respectiv al raportului auditorului se conţin informaţii privind sfera de aplicare a auditului şi faptul că acesta a fost exercitat în conformitate cu reglementările aplicabile. Sfera de aplicare a auditului reprezintă procedurile de audit efectuate de auditor, necesare în circumstanţele create. Utilizatorii trebuie să fie siguri că auditul a fost exercitat în conformitate cu standardele sau practica stabilite.

Raportul auditorului trebuie să conţină afirmaţia referitoare la faptul că auditul a fost planificat şi exercitat pentru obţinerea asigurării rezonabile că rapoartele financiare nu conţin denaturări semnificative.

Raportul auditorului trebuie să conţină afirmaţii referitoare la faptul că auditul include:

(a) examinarea, în baza testării, a dovezilor care confirmă datele rapoartelor financiare şi dezvăluirea informaţiei;

(b) evaluarea principiilor contabilităţii utilizate la întocmirea rapoartelor financiare;

(c) analiza estimărilor contabile, importante pentru agentul economic, determinate de conducere la întocmirea rapoartelor financiare;

(d) evaluarea rapoartelor financiare prezentate în ansamblu.

Raportul auditorului trebuie să conţină afirmaţia referitoare la faptul că auditul asigură o bază suficientă pentru exprimarea opiniei.

În continuare, se prezintă exemplu de paragraf al raportului auditorului referitor la sfera de aplicare a auditului.

„Auditul a fost exercitat în conformitate cu reglementările aplicabile. Conform cerinţelor acestor standarde, auditul a fost planificat şi exercitat în scopul obţinerii asigurării rezonabile că rapoartele financiare nu conţin denaturări semnificative. Un audit include examinarea, în baza testării, a dovezilor ce confirmă datele rapoartelor financiare şi dezvăluirea informaţiei. Un audit, de asemenea, include evaluarea principiilor contabilităţii utilizate şi analiza estimărilor contabile considerabile determinate de conducere, precum şi evaluarea rapoartelor financiare prezentate luate în ansamblu. Noi considerăm că auditul exercitat asigură o bază suficientă pentru exprimarea opiniei noastre".

Paragraful-opinie

Raportul auditorului trebuie să conţină opinia clar exprimată a auditorului referitoare la faptul dacă rapoartele financiare prezentate oferă o imagine veridică şi completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situaţia financiară a agentului economic, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti ale acestuia în conformitate cu reglementările aplicabile.

Frazele utilizate de auditor pentru exprimarea opiniei sale profesionale sunt „oferă o imagine veridică şi completă" şi „reflectă veridic în toate aspectele semnificative". Aceste fraze sunt echivalente şi indică, printre altele, că auditorul examinează numai aspectele semnificative pentru rapoartele financiare.

În afară de opinia referitoare la imaginea veridică şi completă (reflectarea veridică în toate aspectele semnificative), raportul auditorului poate conţine opinia referitoare la corespunderea rapoartelor financiare altor cerinţe prevăzute de actele legislative şi normative în vigoare.

În continuare, se prezintă exemplu de paragraf-opinie al raportului auditorului.

„După opinia noastră, rapoartele financiare oferă o imagine veridică şi completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situaţia financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti ale acestuia pentru acest an, în conformitate cu reglementările aplicabile (rapoartele financiare, de asemenea, corespund cu reglementările aplicabile)".

La întocmirea raportului asupra rapoartelor financiare, destinate pentru răspândirea largă în afara unui anumit stat, se recomandă ca auditorul să includă în raportul auditorului o referinţă la principiile (standardele) statului dat, spre exemplu: „în corespundere cu standardele contabilităţii, acceptate în (denumirea statului ...)".

Această indicaţie va ajuta utilizatorul să înţeleagă mai bine care principii (standarde) ale contabilităţii au fost utilizate la pregătirea rapoartelor financiare. La întocmirea raportului asupra rapoartelor financiare, special pregătite în scopul utilizării în alt stat (spre exemplu, în cazul rapoartelor traduse în limba şi convertite în valuta altui stat, în condiţiile finanţării internaţionale), auditorul urmează să facă o referinţă la principiile (standardele) contabilităţii acelui stat în care au fost pregătite rapoartele şi să ţină cont de existenţa dezvăluirii corespunzătoare a informaţiei în aceste rapoarte.

Data întocmirii raportului auditorului

Auditorul trebuie să indice în raport data finisării auditului. Aceasta atestă faptul că auditorul a ţinut cont de influenţa asupra rapoartelor financiare şi raportului auditorului a evenimentelor şi tranzacţiilor de care a luat cunoştinţă auditorul şi care s-au produs până la această dată.

Deoarece auditorul poartă responsabilitate pentru întocmirea raportului asupra rapoartelor financiare pregătite şi prezentate de conducerea agentului economic, el nu trebuie să dateze raportul înainte de data semnării sau aprobării rapoartelor financiare de conducerea societăţii.

Adresa societăţii de audit

Raportul trebuie să conţină adresa organizaţiei de audit, de regulă, localitatea unde se găseşte societatea de audit sau filiala acesteia, care poartă responsabilitatea pentru audit.

Semnătura auditorului

Raportul trebuie semnat de conducătorul organizaţiei de audit şi auditorul-conducător al grupului de audit, care a exercitat auditul. Raportul auditorului se semnează în numele organizaţiei de audit, deoarece organizaţia poartă responsabilitatea pentru audit.

Raportul auditorului

O opinie fără menţiuni se exprimă în cazul când auditorul conchide că rapoartele financiare oferă o imagine veridică şi completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situaţia financiară a agentului economic, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti ale acestuia în conformitate cu cerinţele stabilite. Opinia fără menţiuni, de asemenea, indică în mod indirect că orice schimbări ale principiilor sau metodelor contabilităţii aplicate şi consecinţele rezultate din acestea sunt stabilite şi dezvăluite în mod corespunzător în rapoartele financiare.

În continuare, se prezintă un exemplu de raport al auditorului, care include elementele fundamentale expuse mai sus. Acest raport constituie un exemplu de exprimare a opiniei fără menţiuni.

Raportul auditorului

Destinatar

Noi am exercitat auditul bilanţului contabil anexat al (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, precum şi al rapoartelor corespunzătoare anexate privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti pentru acest an. Responsabilitatea pentru aceste rapoarte financiare o poartă conducerea (denumirea agentului economic). Responsabilitatea noastră constă în exprimarea opiniei asupra rapoartelor financiare respective în baza auditului exercitat.

Auditul a fost exercitat în conformitate cu reglementările aplicabile. Conform cerinţelor acestor standarde, auditul a fost planificat şi exercitat în scopul obţinerii asigurării rezonabile că rapoartele financiare nu conţin denaturări semnificative. Un audit include examinarea, în baza testării, a dovezilor ce confirmă datele rapoartelor financiare şi dezvăluirea informaţiei. Un audit, de asemenea, include evaluarea principiilor contabilităţii utilizate şi analiza estimărilor contabile considerabile determinate de conducere, precum şi evaluarea rapoartelor financiare prezentate luate în ansamblu. Noi considerăm că auditul exercitat asigură o bază suficientă pentru exprimarea opiniei noastre.

După opinia noastră, rapoartele financiare oferă o imagine veridică şi completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situaţia financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti ale acestuia pentru acest an în conformitate cu reglementările aplicabile (rapoartele financiare, de asemenea, corespund cerinţelor legale).

Data

Conducătorul organizaţiei de audit (semnătura)

Auditorul-conducător al grupului de audit (semnătura)

Ştampila

Rapoarte modificate ale auditorului

Raportul auditorului este considerat modificat în cazurile în care există:

Aspecte ce nu influenţează opinia auditorului. În acest caz, în raport se include un paragraf explicativ suplimentar.

Aspecte ce influenţează opinia auditorului. În acest caz, auditorul exprimă:

(a) opinie cu menţiuni;

(b) refuz de a exprima opinie; sau

(c) opinie adversă.

Caracterul unitar al formei şi conţinutului fiecărui tip de raport modificat contribuie la înţelegerea mai bună a acestor rapoarte. În acest scop, în prezentul standard se prezintă exemple de fraze pentru utilizare în cazul pregătirii rapoartelor modificate.

Aspecte ce nu influenţează opinia auditorului

În anumite circumstanţe, raportul auditorului poate fi modificat prin adăugarea paragrafului explicativ, care accentuează atenţia asupra informaţiei ce influenţează rapoartele financiare şi care este inclusă în anexele la acestea, în scopul dezvăluirii mai extinse a acestei informaţii. Adăugarea paragrafului respectiv nu influenţează opinia auditorului. Paragraful se introduce după paragraful-opinie al raportului auditorului şi conţine expresia privind faptul că opinia este fără menţiuni.

Auditorul trebuie să modifice raportul auditorului prin adăugarea paragrafului explicativ în privinţa existenţei problemei ce se referă la principiul continuităţii activităţii.

Auditorul trebuie să examineze necesitatea modificării raportului auditorului adăugând paragraful explicativ, în cazul existenţei unei incertitudini considerabile (pe lângă problema referitoare la principiul continuităţii activităţii), soluţionarea care depinde de evenimentele viitoare şi care poate influenţa rapoartele financiare ale agentului economic. Urmările incertitudinii depind de evenimentele şi acţiunile viitoare, care nu se controlează nemijlocit de agentul economic, dar care pot influenţa asupra rapoartelor financiare ale acestuia.

În continuare, se prezintă un exemplu de paragraf explicativ al raportul auditorului referitor la existenţa incertitudinii considerabile.

„După opinia noastră... (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului, expus în paragraful 28 al prezentului standard).

Fără a limita opinia noastră, vă atragem atenţia dvs. asupra notei nr. ___ la rapoartele financiare. Agentul economic este actualmente pârât într-un proces privind încălcarea drepturilor de utilizare a patentului, însuşirea onorariilor de autor şi provocarea daunelor. Agentul economic a intentat o acţiune reconvenţională şi la momentul dat sunt în curs audieri prealabile şi dezbateri judiciare pentru aceste două acţiuni. Actualmente este imposibil de a se pronunţa asupra rezultatului acestui proces şi rapoartele financiare nu reflectă posibilitatea apariţiei cheltuielilor şi datoriilor în legătură cu acest proces".

Adăugarea paragrafului explicativ referitor la principiul continuităţii activităţii sau la incertitudinea considerabilă, de obicei, este suficientă pentru îndeplinirea obligaţiilor auditorului privind întocmirea raportului, ce ţin de aceste aspecte. Însă, în cazuri excepţionale, în particular la existenţa numeroaselor incertitudini considerabile ce sunt semnificative pentru rapoartele financiare, auditorul, în locul adăugării paragrafului explicativ, poate alege refuz de exprimare a opiniei.

Pe lângă utilizarea paragrafului explicativ la apariţia aspectelor care influenţează asupra rapoartelor financiare, auditorul poate modifica raportul auditorului prin adăugarea paragrafului explicativ (de preferinţă după paragraful-opinie) pentru a comunica şi despre alte aspecte, ce nu influenţează rapoartele financiare. Spre exemplu, dacă este necesar de efectuat corectarea altei informaţii într-un document ce conţine rapoartele financiare auditate şi în cazul în care conducerea agentului economic refuză să efectueze o asemenea corectare, atunci auditorul urmează să includă în raportul auditorului un paragraf explicativ cu expunerea necorespunderii semnificative. Paragraful explicativ poate fi întocmit, de asemenea, şi în cazurile existenţei cerinţelor suplimentare ale actelor legislative şi normative, referitoare la rapoartele financiare.

Aspecte ce influenţează opinia auditorului

Auditorul poate să nu fie în măsură să exprime o opinie fără menţiuni la existenţa uneia sau mai multora dintre următoarele circumstanţe, influenţa cărora, după opinia auditorului, este sau poate fi semnificativă asupra rapoartelor financiare:

(a) limitarea sferei de aplicare a auditului;

(b) dezacordul auditorului cu conducerea agentului economic referitor la aspectele caracterului rezonabil al politicii de contabilitate alese, modului de aplicare a acesteia sau adecvării dezvăluirii informaţiei în rapoartele financiare.

Circumstanţele indicate în punctul (a) pot aduce la exprimarea opiniei cu menţiuni sau la refuzul de exprimare a opiniei. Circumstanţele prezentate în punctul (b) pot aduce la exprimarea opiniei cu menţiuni sau opiniei adverse.

Opinia cu menţiuni se exprimă în cazurile când auditorul ajunge la concluzia că nu poate fi exprimată o opinie fără menţiuni, dar, totodată, influenţa dezacordurilor cu conducerea agentului economic sau limitării sferei de aplicare a auditului nu este atât de semnificativă şi atotcuprinzătoare încât să conducă la exprimarea opiniei adverse sau la refuzul de exprimare a opiniei. Opinia cu menţiuni trebuie să conţină expresia „cu excepţia" influenţei aspectelor la care se referă limitarea.

Refuzul de exprimare a opiniei se întocmeşte în cazurile când influenţa posibilă a limitării sferei de aplicare a auditului este atât de semnificativă şi atotcuprinzătoare încât auditorul nu poate obţine dovezi de audit suficiente şi adecvate şi, astfel, nu poate exprima o opinie asupra rapoartelor financiare.

Opinia adversă se exprimă în cazurile când influenţa dezacordurilor este atât de semnificativă şi atotcuprinzătoare asupra rapoartelor financiare încât auditorul conchide despre neadecvarea opiniei cu menţiuni pentru reflectarea denaturărilor sau naturii incomplete a rapoartelor financiare.

În toate cazurile care necesită abateri de la exprimarea opiniei fără menţiuni, raportul auditorului trebuie să conţină o prezentare clară a tuturor motivelor principale şi, în măsura posibilităţilor, aprecierea cantitativă a eventualei influenţe a acestor motive asupra rapoartelor financiare. De regulă, această informaţie se expune într-un paragraf separat, care precede paragraful-opinie sau paragraful care formulează refuz de exprimare a opiniei, şi poate conţine referinţe la o explicaţie mai detaliată, dacă aceasta există în anexele la rapoartele financiare.

Circumstanţe care pot condiţiona abaterea de la exprimarea opiniei fără menţiuni

Limitarea sferei de aplicare a auditului

Limitarea sferei de aplicare a auditului poate fi impusă de însuşi agentul economic (spre exemplu, condiţiile angajamentului indică faptul că auditorul nu va aplica o procedură de audit pe care acesta o consideră necesară). Dacă limitarea sferei de aplicare a auditului este astfel încât auditorul consideră necesar de a întocmi refuz de exprimare a opiniei, atunci acesta nu trebuie să accepte exercitarea auditului cu sfera de aplicare limitată. Până şi auditorul numit în conformitate cu legislaţia în vigoare nu trebuie să accepte exercitarea auditului dacă limitarea sferei de aplicare creează obstacole în realizarea obligaţiilor auditorului, prevăzute de legislaţie.

Limitarea sferei de aplicare a auditului poate fi condiţionată de circumstanţe externe (spre exemplu, auditorul a fost numit pentru exercitarea auditului după expirarea perioadei auditate şi nu a avut posibilitate să participe la inventarierea stocurilor de mărfuri şi materiale). Limitarea, de asemenea, poate fi condiţionată de faptul că după opinia auditorului, înregistrările contabile ale agentului economic nu sunt adecvate şi atunci când auditorul nu este în măsură să efectueze o procedură de audit considerată necesară. În aceste circumstanţe, auditorul urmează să încerce să efectueze proceduri alternative în scopul obţinerii dovezilor de audit suficiente şi adecvate ce vor servi drept bază la exprimarea opiniei fără menţiuni.

În cazul limitării sferei de aplicare a auditului, ce necesită exprimarea opiniei cu menţiuni, sau refuzului de exprimare a opiniei, raportul auditorului trebuie să conţină expunerea naturii limitării respective şi indicarea posibilelor corectări ale rapoartelor financiare, care ar putea fi introduse dacă nu ar fi existat o astfel de limitare.

Exemple de expunere

Limitarea sferei de aplicare a auditului – opinie cu menţiuni.

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului).

Cu excepţia celor expuse în paragraful următor, auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

„Noi nu am participat la inventarierea stocurilor de mărfuri şi materiale la 31 decembrie 20X1, deoarece am fost numiţi pentru exercitarea auditului agentului economic mai târziu de această dată. Noi nu am avut posibilitatea să obţinem date suficiente referitoare la cantitatea stocurilor de mărfuri şi materiale în procesul efectuării altor proceduri de audit ca urmare a metodei de ţinere a documentaţiei contabile a agentului economic.

După opinia noastră, cu excepţia influenţei corectărilor posibile, a căror necesitate ar putea apărea în legătură cu cele expuse în paragraful precedent, rapoartele financiare reflectă veridic... (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului)".

Limitarea sferei de aplicare a auditului – refuz de exprimare a opiniei

„Noi am fost numiţi pentru a audita bilanţul contabil anexat al (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, precum şi rapoartele corespunzătoare anexate privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti pentru acest an. Responsabilitatea pentru aceste rapoarte financiare o poartă conducerea (fraza care indică responsabilitatea auditorului nu se menţionează)".

(Paragraful raportului auditorului, referitor la sfera de aplicare a auditului, nu se menţionează sau se corectează în mod corespunzător în dependenţă de circumstanţe).

(Se adaugă următorul paragraf ce descrie limitarea sferei de aplicare a auditului):

„Noi nu am avut posibilitate să observăm inventarierea tuturor stocurilor de mărfuri şi materiale şi să confirmăm creanţele clienţilor din cauza limitării sferei de aplicare a auditului de către agentul economic.

Din cauza caracterului important al aspectelor prezentate în paragraful precedent, noi nu exprimăm opinie asupra acestor rapoarte financiare".

Dezacorduri cu conducerea agentului economic

Auditorul poate fi în dezacord cu conducerea agentului economic asupra unor aspecte, cum ar fi caracterul rezonabil al politicii de contabilitate alese, modul de aplicare a acesteia sau adecvarea dezvăluirii informaţiei în rapoartele financiare. **Dacă asemenea dezacorduri se dovedesc a fi semnificative pentru rapoartele financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu menţiuni sau adversă.**

Exemple de expunere a acestor aspecte sunt prezentate în continuare:

Dezacordul referitor la aspecte ale politicii de contabilitate – metodă, ce nu corespunde cerinţelor de ţinere a contabilităţii – opinie cu menţiuni

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului).

Auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

Cum se arată în Nota explicativă la rapoartele financiare, datele despre uzura mijloacelor fixe arendate (în condiţii de arendă finanţată) nu sunt reflectate în rapoartele financiare, ceea ce, după opinia noastră, nu corespunde cu reglementările aplicabile. Suma calculată a uzurii pentru anul expirat la 31 decembrie 20X1 trebuie să constituie XXX lei, conform metodei liniare de calcul a uzurii cu rata anuală de 5% pentru clădiri şi de 20% pentru echipament. Prin urmare, valoarea de bilanţ a activelor pe termen lung trebuie să fie redusă cu suma uzurii acumulată în mărime de XXX lei, iar pierderea anuală – majorată cu XXX lei.

După opinia noastră, *cu excepţia influenţei asupra rapoartelor financiare a aspectelor expuse în paragraful precedent*, rapoartele financiare reflectă veridic... (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului)".

Dezacordul referitor la aspecte ale politicii de contabilitate – dezvăluire neadecvată a informaţiei – opinie cu menţiuni

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului).

Auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

La data de 15 ianuarie 20X2, agentul economic a emis obligaţiuni în valoare de XXX lei în scopul finanţării extinderii capacităţilor de producţie. Condiţiile acestor obligaţiuni limitează plata dividendelor viitoare după 31 decembrie 20X1. După opinia noastră, dezvăluirea acestei informaţii este cerută conform cu reglementările aplicabile.

După opinia noastră, cu excepţia omiterii informaţiei expuse în paragraful precedent, rapoartele financiare reflectă veridic... (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului)".

Dezacordul referitor la aspecte ale politicii de contabilitate – dezvăluirea neadecvată a informaţiei – opinie adversă

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului expus anterior).

Auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

[Paragraf(e) care explică dezacordul(urile)]

După opinia noastră, din cauza influenţei problemelor expuse în paragrafele precedente, rapoartele financiare nu oferă o imagine veridică şi completă despre (nu reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situaţia financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu şi fluxul mijloacelor băneşti ale acestuia pentru acest an, în conformitate cu reglementările aplicabile (Rapoartele financiare, de asemenea, nu corespund cerinţelor legale)".

Articolul 30. Declarația de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;

c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012.

I. Scopul articolului

Articolul impune în sarcina administratorului societății să elaboreze o declarație scrisă prin care declară că își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale individuale. În această situație, administratorul confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;

c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

II. Practici contabile – model de declarație de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare anuale

Sindicatul contabililor publici
CUI 254173731122
Str. Patriei, nr. 2, sector 6, București

Declarație de conformitate

În conformitate cu art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, subsemnatul Alex Cristescu, în calitate de Președinte al entității Sindicatul Contabililor Publici, având sediul în București, str. Patriei, nr. 2, sector 6, București, declar că situațiile financiare ale anului 2012 sunt conforme cu realitatea, îmi asum răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirm că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;

c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

Președinte,

Alex Cristescu

Articolul 31. Declaraţia de răspundere pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate

Situaţiile financiare anuale consolidate trebuie să fie însoţite de o declaraţie scrisă a administratorului societăţii-mamă prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate şi confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situaţiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

I. Scopul articolului

Articolul impune în sarcina administratorului societăţii mamă să elaboreze o declaraţie scrisă prin care declară că îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate. Prin această declaraţie administratorul confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situaţiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului.

II. Practici contabile – model de declaraţie de răspundere pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate

Petrogaz SA
CUI 2542333173731122
Str. Tricolor, nr. 2, sector 6, Bucureşti

Declaraţie de conformitate

În conformitate cu art. 10 alin. (1) din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, subsemnatul TATIANA RODNEA, în calitate de administrator al entităţii PETROGAZ SA, având sediul în str. Tricolor, nr. 2, sector 6, Bucureşti, declar că situaţiile financiare ale anului 2012 sunt conforme cu realitatea, îmi asum răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale şi confirm că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situaţiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului.

Preşedinte,
Tatiana Rodnea

Articolul 32. Publicarea situaţiilor financiare anuale

(1) Membrii organelor de administraţie, de conducere şi supraveghere ale persoanelor juridice au obligaţia de a asigura ca situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor să fie întocmite şi publicate în conformitate cu legislaţia naţională.

(2) Membrii organelor de administraţie, de conducere şi supraveghere ale societăţii-mamă au obligaţia de a asigura ca situaţiile financiare anuale consolidate şi raportul consolidat al administratorilor să fie întocmite şi publicate în conformitate cu legislaţia naţională.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte regulile pentru aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare.

II. Comentariu

Situaţiile financiare anuale se întocmesc şi se publică, potrivit legii, în moneda naţională.

Situaţiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situaţiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, potrivit legislaţiei în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exerciţiul financiar în cauză şi a raportului de audit semnat de persoana responsabilă sau a raportului cenzorilor, după caz.

Situaţiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul administratorilor şi raportul de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii, sau raportul cenzorilor, se publică în conformitate cu legislaţia în vigoare.

Ori de câte ori situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma şi conţinutul pe baza cărora auditorii statutari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, şi-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoţite de textul complet al raportului de audit sau al raportului de verificare, după caz.

Dacă situaţiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată şi trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerţului la care au fost depuse situaţiile financiare anuale. În cazul în care situaţiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menţionează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menţionează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenţia printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Împreună cu situaţiile financiare anuale trebuie publicată propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile. Distribuirea profitului sau acoperirea pierderii contabile se prezintă în notele explicative.

Articolul 33. Obiectivul situaţiilor financiare anuale consolidate

(1) Obiectivul situaţiilor financiare anuale consolidate este de a oferi o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(2) Situaţiile financiare anuale consolidate constituie un tot unitar şi se întocmesc în termen de 8 luni de la încheierea exerciţiului financiar al societăţii-mamă. Acestea cuprind bilanţul consolidat, contul de profit şi pierdere consolidat, precum şi celelalte componente, respectiv informaţii referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, şi note explicative la situaţiile financiare anuale consolidate.

Legislaţie conexă:

- Directiva a VII-a a Comunităţilor Economice Europene 83/349/CEE din data de 13 iunie 1983 privind conturile consolidate (JOUE nr. L 193 din data de 18 iulie 1983).

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte reglementări contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităţilor Economice Europene. Astfel, textul stabileşte forma şi conţinutul situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi regulile de întocmire, aprobare, auditare şi publicare a situaţiilor financiare anuale consolidate.

- Filiala reprezintă o entitate aflată sub controlul altei entităţi, denumită societate-mamă.
- O societate-mamă şi filialele acesteia reprezintă un grup de entităţi.
- O entitate este legată unei entităţi raportoare dacă îndeplineşte una dintre următoarele condiţii: a) entitatea şi entitatea raportoare fac parte din acelaşi grup (ceea ce înseamnă că fiecare societate-mamă, filială sau filială membră este legată celorlalte entităţi); b) o entitate este o întreprindere asociată sau o asociere în participaţie a unei entităţi membre a unui grup din care face parte şi cealaltă entitate; c) ambele entităţi sunt asocieri în participaţie ale aceleiaşi părţi terţe; d) o entitate este o asociere în participaţie a unei terţe părţi, iar cealaltă entitate este o întreprindere asociată a părţii terţe; e) entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaţilor entităţii raportoare sau ai unei entităţi legate entităţii raportoare. Dacă entitatea raportoare în sine este un asemenea plan, angajatorii care finanţează planul sunt, de asemenea, legaţi entităţii raportoare; f) entitatea este controlată sau controlată în comun de către o persoană.
- O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei este legat(ă) unei entităţi raportoare dacă persoana respectivă: a) deţine controlul sau controlul comun asupra entităţii raportoare; b) are o influenţă semnificativă asupra entităţii raportoare; c) face parte din personalul-cheie din conducerea entităţii raportoare sau din conducerea unei societăţi-mamă a entităţii raportoare.
- O parte legată este o persoană sau o entitate care este legată entităţii care întocmeşte situaţii financiare anuale.
- O întreprindere asociată include filialele întreprinderii asociate, iar o asociere în participaţie include filialele asocierii în participaţie. Prin urmare, o filială a unei întreprinderi asociate şi investitorul care are influenţă semnificativă asupra întreprinderii asociate sunt, de exemplu, legaţi.
- O tranzacţie cu o entitate legată reprezintă un transfer de resurse, servicii sau obligaţii între entităţile legate, indiferent dacă se percepe sau nu se percepe un preţ.

- Personalul-cheie din conducere reprezintă acele persoane care au autoritatea şi responsabilitatea de a planifica, conduce şi controla activităţile entităţii, în mod direct sau indirect, incluzând oricare director (executiv sau altfel) al entităţii.
- Membrii apropiaţi ai familiei persoanei sunt acei membri ai familiei de la care se poate aştepta să influenţeze sau să fie influenţaţi de respectiva persoană în relaţia lor cu entitatea şi includ: copiii şi soţia sau partenerul de viaţă al persoanei respective; copiii soţiei sau ai partenerului de viaţă al persoanei respective; persoanele aflate în întreţinerea persoanei respective sau a soţiei ori a partenerului de viaţă al acestei persoane.

II. Comentariu

2.1. Condiţii pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate

O entitate trebuie să întocmească situaţii financiare anuale consolidate şi raport consolidat al administratorilor, dacă această entitate face parte dintr-un grup de entităţi şi îndeplineşte una din următoarele condiţii:

- deţine majoritatea drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor într-o altă entitate-filială;
- este acţionar sau asociat al unei entităţi şi majoritatea membrilor organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere ale entităţii în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcţii în cursul exerciţiului financiar, în cursul exerciţiului financiar precedent şi până în momentul întocmirii situaţiilor financiare anuale consolidate au fost numiţi doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;
- este acţionar sau asociat al unei filiale şi deţine singură controlul asupra majorităţii drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor acelei filiale, ca urmare a unui acord încheiat cu alţi acţionari sau asociaţi;
- este acţionar sau asociat al unei filiale şi are dreptul de a exercita o influenţă dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislaţia aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- societatea-mamă deţine puterea de a exercita sau exercită efectiv o influenţă dominantă sau control asupra unei filiale;
- este acţionar sau asociat al unei filiale şi are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere ale acelei filiale;
- societatea-mamă şi filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

Consolidarea se aplică dacă societatea-mamă şi filialele sale sunt organizate într-unul din următoarele tipuri de entităţi: societăţi, societăţi/companii naţionale; alte entităţi care, potrivit legilor speciale, pot deţine participaţii în capitalul altor entităţi. O societate-mamă este scutită de la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate, dacă la data bilanţului său entităţile care urmează să fie consolidate nu depăşesc împreună, pe baza celor mai recente situaţii financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii: total active 17.520.000 euro, cifra de afaceri netă: 35.040.000 euro, număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar: 250.

2.2. Întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate

Situaţiile financiare anuale consolidate cuprind bilanţul consolidat, contul de profit şi pierdere consolidat şi notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate. Aceste documente constituie un tot unitar. Potrivit legii contabilităţii, situaţiile financiare anuale consolidate trebuie însoţite de o declaraţie scrisă de asumare a răspunderii conducerii

societății-mamă pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene. Situațiile financiare anuale consolidate trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar.

2.3. Proceduri de consolidare aplicabile bilanțului consolidat

Activele şi datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat, prin însumarea elementelor similare.

Stocurile pot fi prezentate ca un singur element în situațiile financiare anuale consolidate, dacă există circumstanțe speciale care ar putea determina cheltuieli nejustificate.

Valorile contabile ale acțiunilor în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalul şi rezervele acestor entități, astfel:

- compensările se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor şi datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială. Data achiziției reprezintă data la care controlul asupra activelor nete sau operațiunilor entității achiziționate este transferat efectiv către dobânditor.
- compensarea se efectuează pe baza valorilor juste de la data la care entitățile în cauză sunt incluse în consolidare pentru prima dată. Diferențele rezultate din asemenea compensări se înregistrează, în măsura în care este posibil, direct la acele elemente din bilanțul consolidat care au valori superioare sau inferioare valorilor lor contabile.
- Orice diferență rezultată se prezintă ca un element separat în bilanțul consolidat, astfel: diferența pozitivă se prezintă la elementul „Fond comercial pozitiv"; diferența negativă se prezintă la elementul „Fond comercial negativ". Aceste elemente, metodele utilizate şi orice modificări semnificative față de exercițiul financiar precedent trebuie explicate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Suma atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în bilanțul consolidat, la elementul „Interese care nu controlează". Interesele care nu controlează trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.

2.4. Proceduri de consolidare aplicabile contului de profit şi pierdere consolidat

Veniturile şi cheltuielile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în contul de profit şi pierdere consolidat, prin însumarea elementelor similare. Suma oricărui profit sau pierderi atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în contul de profit şi pierdere consolidat, la elementul „Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) intereselor care nu controlează".

2.5. Alte aspecte privind procedurile de consolidare

Metodele de consolidare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul. Orice asemenea abateri trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, precum şi motivele acestora, împreună cu o evaluare a efectelor abaterilor asupra activelor, datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar.

Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară şi profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca şi cum acestea ar fi o singură entitate. În special:

- datoriile şi creanțele dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate;

- veniturile şi cheltuielile aferente tranzacţiilor dintre entităţile incluse în consolidare se elimină din situaţiile financiare anuale consolidate;
- dacă profiturile şi pierderile rezultate din tranzacţiile efectuate între entităţile incluse în consolidare sunt luate în calcul la determinarea valorii contabile a activelor, acestea se elimină din situaţiile financiare anuale consolidate. De asemenea, dividendele interne sunt eliminate în totalitate.

Situaţiile financiare anuale ale societăţilor nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere. Această metodă presupune:

a) în bilanţ:

- exprimarea posturilor din bilanţ, cu excepţia capitalurilor proprii, la cursul de închidere;
- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;
- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei rezerve din conversie, ce corespunde diferenţei dintre capitalurile proprii la cursul de închidere şi capitalurile proprii la cursul istoric, precum şi diferenţei dintre rezultatul determinat în funcţie de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacţiilor şi rezultatul la cursul de închidere. Rezerva din conversie înscrisă în bilanţ este repartizată între societatea-mamă şi interesele care nu controlează;

b) în contul de profit şi pierdere – exprimarea veniturilor şi a cheltuielilor la cursul mediu. Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile şi cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacţiilor. Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanţului.

Situaţiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeaşi dată ca şi situaţiile financiare anuale individuale ale societăţii-mamă. Situaţiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite pentru o altă dată, pentru a se ţine seama de datele bilanţului celor mai multe sau ale celor mai importante dintre entităţile incluse în consolidare. Dacă se face uz de această derogare, acest fapt trebuie prezentat în notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate, împreună cu motivele care au determinat-o. Atunci când situaţiile financiare anuale ale unei filiale, folosite la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate, sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a societăţii-mamă, trebuie făcute ajustări datorită efectelor tranzacţiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată şi data situaţiilor financiare ale societăţii-mamă. Într-un astfel de caz, activele şi datoriile filialei străine sunt convertite la cursul de schimb de la data bilanţului acelei filiale. Sunt făcute ajustări pentru schimbări semnificative în cursurile de schimb, intervenite până la data bilanţului entităţii raportoare.

Diferenţa dintre data de raportare a filialei şi data de raportare a societăţii-mamă nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Lungimea perioadelor de raportare şi orice diferenţe între datele de raportare trebuie să fie aceleaşi de la o perioadă la alta. Dacă data bilanţului entităţii de consolidat precede data bilanţului consolidat cu mai mult de trei luni, entitatea în cauză este consolidată pe baza unor situaţii financiare interimare întocmite la data bilanţului consolidat. În cazul în care componenţa entităţilor incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exerciţiului financiar, situaţiile financiare anuale consolidate trebuie să cuprindă informaţii care să permită comparaţia seturilor succesive de situaţii financiare anuale consolidate.

O societate-mamă care întocmeşte situaţii financiare anuale consolidate trebuie să aplice aceleaşi metode de evaluare ca şi pentru situaţiile financiare anuale proprii.

Dacă activele şi datoriile care urmează să fie cuprinse în situaţiile financiare anuale consolidate au fost evaluate de entităţile incluse în consolidare prin metode diferite de cele utilizate pentru consolidare, acestea trebuie evaluate din nou, conform metodelor utilizate pentru consolidare. Abateri de la acest principiu sunt permise în cazuri excepţionale. Orice astfel de abateri şi motivele care le-au determinat se prezintă în notele explicative.

În bilanţul consolidat şi în contul de profit şi pierdere consolidat trebuie să se ţină seama de orice diferenţă care a avut loc cu ocazia consolidării între cheltuielile cu impozitul aferent

exerciţiului financiar şi exerciţiilor financiare precedente şi suma impozitului plătit sau de plătit pentru aceste exerciţii, în măsura în care, în viitorul previzibil, este probabil să apară o cheltuială efectivă cu impozitul pentru una dintre entităţile incluse în consolidare.

Dacă activele care urmează să fie cuprinse în situaţiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări excepţionale de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situaţiile financiare anuale consolidate numai după eliminarea ajustărilor respective.

O valoare prezentată ca un element separat, care corespunde unui fond comercial negativ, poate fi transferată în contul de profit şi pierdere consolidat numai: dacă această diferenţă corespunde previziunii, la data achiziţiei, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entităţii în cauză sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectivă urmează să le efectueze, în măsura în care o asemenea previziune se materializează; sau în măsura în care diferenţa corespunde unui câştig realizat. În vederea recunoaşterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziţionate şi nu au fost omise sau subevaluate datoriile. În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziţie al achizitorului şi pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziţiei, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit şi pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi şi cheltuieli viitoare. În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate şi care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziţiei, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit şi pierdere, după cum urmează: valoarea fondului comercial negativ ce nu depăşeşte valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziţionate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziţionate sunt consumate deci de-a lungul perioadei de viaţă utilă rămasă a acelor active; şi valoarea fondului comercial negativ în exces faţă de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziţionate trebuie recunoscută imediat ca venit.

Dacă o entitate inclusă în consolidare conduce o altă entitate împreună cu una sau mai multe entităţi neincluse în consolidare, entitatea respectivă trebuie inclusă în situaţiile financiare anuale consolidate, consolidarea efectuându-se proporţional cu drepturile în capitalul acesteia, deţinute de entitatea inclusă în consolidare. O asemenea consolidare este denumită în continuare consolidare proporţională. Entitatea care exercită controlul comun este numită în continuare asociat.

Aplicarea consolidării proporţionale presupune că: bilanţul asociatului include partea lui din activele pe care le controlează în comun şi partea lui din datoriile pentru care răspunde solidar; contul de profit şi pierdere al unui asociat include partea lui din veniturile şi cheltuielile entităţii controlate în comun; asociatul adună partea lui din fiecare dintre activele, datoriile, veniturile sau cheltuielile entităţii controlate în comun cu elementele similare din propriile situaţii financiare anuale, rând cu rând. De exemplu, poate aduna partea lui din stocurile entităţii controlate în comun, cu stocurile sale şi partea lui din imobilizările corporale ale entităţii controlate în comun, cu imobilizările sale. Când un asociat cumpără active de la o entitate controlată în comun, acesta nu va recunoaşte partea lui din profiturile acelei entităţi, rezultate din efectuarea tranzacţiei, până în momentul în care revinde activele unei terţe părţi. Un asociat trebuie să recunoască partea lui din pierderile rezultate din aceste tranzacţii în acelaşi mod ca profiturile, cu excepţia cazului în care pierderile reprezintă o depreciere a activelor, situaţie în care trebuie recunoscute imediat. Un asociat al unei entităţi controlate în comun întrerupe folosirea consolidării proporţionale de la data la care încetează să deţină acel control.

Dacă o entitate inclusă în consolidare exercită o influenţă semnificativă asupra politicii operaţionale şi financiare a unei entităţi neincluse în consolidare (întreprindere asociată), în

care deține un interes de participare, acel interes de participare se prezintă în bilanțul consolidat la elementul „Titluri puse în echivalență". Se presupune că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține 20% sau mai mult din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților în acea entitate. În acest caz, entitatea care exercită influența semnificativă este numită investitor. Prin interese de participare se înțelege dreptul în capitalul altor entități, reprezentat sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește 20%. O entitate la care un investitor exercită o influență semnificativă asupra politicii sale operaționale şi financiare este o întreprindere asociată.

Suma corespunzătoare proporției de capital şi rezerve a întreprinderii asociate se majorează sau se reduce cu valoarea oricărei variații care a avut loc în cursul exercițiului financiar, în proporția de capital şi rezerve a întreprinderii asociate, reprezentată de acel interes de participare; aceasta se reduce, de asemenea, cu suma dividendelor aferente acelui interes de participare. Partea investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate, înregistrată după achiziție, este ajustată pentru a lua în calcul, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile pe baza valorii juste la data achiziției. Similar, ajustări corespunzătoare se aduc părții investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate, înregistrată după achiziție, pentru pierderile din depreciere recunoscute de întreprinderea asociată.

În scopul cuprinderii în consolidare, situațiile financiare ale întreprinderii asociate vor fi întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții şi evenimente similare în circumstanțe similare. Dacă o întreprindere asociată utilizează alte politici contabile decât cele ale investitorului pentru tranzacții şi evenimente similare în circumstanțe similare, se vor face ajustări pentru a asigura conformitatea politicilor contabile ale întreprinderii asociate cu cele ale investitorului, atunci când situațiile financiare ale întreprinderii asociate sunt utilizate de investitor pentru aplicarea metodei punerii în echivalență.

Partea de profit (din contul 768 „Alte venituri financiare"/analitic distinct) sau pierdere (din contul 668 „Alte cheltuieli financiare"/analitic distinct) a întreprinderilor asociate, atribuibilă unor asemenea interese de participare, se prezintă în contul de profit şi pierdere consolidat la elementul „Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) întreprinderilor asociate". Dacă partea investitorului din pierderea întreprinderii asociate este egală sau mai mare decât participația în întreprinderea asociată, investitorul întrerupe recunoaşterea cotei sale de pierderi adiționale. Participația într-o întreprindere asociată este valoarea contabilă a investiției în întreprinderea asociată, în conformitate cu metoda punerii în echivalență, precum şi orice interes pe termen lung care, în fond, formează o parte din investiția netă a investitorului în întreprinderea asociată. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este nici planificată, nici probabil a se produce în viitorul apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în întreprinderea asociată. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe pe termen lung sau împrumuturi, însă nu includ creanțe tranzacționale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute în conformitate cu metoda punerii în echivalență ca fiind în exces față de investiția investitorului în acțiuni ordinare se aplică celorlalte componente ale interesului investitorului. După ce participația investitorului este redusă la zero, pierderile adiționale se contabilizează şi se recunoaşte o datorie doar în măsura în care investitorul şi-a asumat obligații legale sau implicite ori a făcut plăți în numele întreprinderii asociate. Dacă întreprinderea asociată raportează ulterior profituri, investitorul rezumă recunoaşterea cotei sale din acele profituri doar după ce cota sa din profituri egalează cota din pierderile nerecunoscute. Partea grupului din întreprinderea asociată reprezintă suma participațiilor la acea întreprindere

asociată, aparţinând societăţii-mamă şi filialelor. În acest scop sunt ignorate participaţiile celorlalte entităţi în întreprinderea asociată.

Profiturile şi pierderile care rezultă din tranzacţiile „în amonte" şi „în aval" dintre investitor (inclusiv filialele sale consolidate) şi o întreprindere asociată sunt recunoscute în situaţiile financiare ale investitorului doar corespunzător participaţiilor în întreprinderea asociată, aparţinând unor deţinători terţi investitorului. Tranzacţiile „în amonte" sunt, de exemplu, vânzările de active de la o întreprindere asociată la un investitor. Tranzacţiile „în aval" sunt, de exemplu, vânzările de active de la un investitor către o întreprindere asociată. Partea investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate rezultând din aceste tranzacţii este eliminată. Investiţia într-o întreprindere asociată este contabilizată utilizând metoda punerii în echivalenţă de la data la care devine întreprindere asociată. Cele mai recente situaţii financiare anuale disponibile ale întreprinderii asociate sunt utilizate de investitor la aplicarea metodei punerii în echivalenţă. Dacă datele de raportare ale investitorului şi întreprinderii asociate sunt diferite, întreprinderea asociată întocmeşte, pentru uzul investitorului, situaţii financiare la aceeaşi dată ca situaţiile financiare anuale ale investitorului, cu excepţia cazului în care acest lucru este imposibil. Dacă situaţiile financiare anuale ale unei întreprinderi asociate utilizate la aplicarea metodei punerii în echivalenţă sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a investitorului, se vor face ajustări aferente efectelor tranzacţiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată şi data situaţiilor financiare ale investitorului. În orice caz, diferenţa dintre data de raportare a întreprinderii asociate şi cea a investitorului nu va putea fi mai mare de 3 luni. Durata perioadelor de raportare şi diferenţele dintre datele de raportare vor fi aceleaşi de la o perioadă la alta.

2.6. Politici contabile

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convenţiile, regulile şi practicile specifice aplicate de o societate-mamă la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare anuale consolidate. Situaţiile financiare anuale consolidate trebuie să fie întocmite folosind politici contabile uniforme pentru tranzacţii asemănătoare şi alte evenimente în circumstanţe similare. Dacă un membru al grupului foloseşte alte politici contabile decât cele adoptate în situaţiile financiare anuale consolidate, pentru tranzacţii asemănătoare şi evenimente în circumstanţe similare, în scopul întocmirii situaţiilor financiare consolidate trebuie făcute ajustări corespunzătoare la situaţiile sale financiare. Trebuie prezentate politicile folosite pentru evaluarea fondului comercial şi a intereselor care nu controlează.

2.7. Note explicative

Notele explicative trebuie să cuprindă informaţii privind metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situaţiile financiare anuale consolidate, precum şi metodele utilizate pentru calcularea ajustărilor de valoare. Pentru elementele incluse în situaţiile financiare anuale consolidate care sunt sau au fost iniţial exprimate în monedă străină, trebuie furnizate bazele de conversie utilizate pentru exprimarea acestora în moneda în care se întocmesc situaţiile financiare anuale consolidate.

În notele explicative trebuie cuprinse informaţii referitoare la:

- denumirea şi sediul social al societăţii-mamă care face raportarea;
- data la care s-au încheiat situaţiile financiare anuale consolidate sau perioada la care se referă;
- moneda în care sunt întocmite situaţiile financiare anuale consolidate;
- unitatea de măsură în care sunt exprimate cifrele incluse în raportare;
- denumirile şi sediile sociale ale entităţilor incluse în consolidare;
- denumirile şi sediile sociale ale întreprinderilor asociate cu entitatea inclusă în consolidare şi proporţia de capital a acestora, deţinută de entitatea inclusă în

consolidare sau de persoane care acţionează în nume propriu, dar în contul acestor entităţi;

- denumirea şi sediul social ale entităţilor consolidate proporţional, factorii pe care se bazează conducerea comună şi proporţia capitalului acestora, deţinută de entităţile incluse în consolidare sau de persoanele care acţionează în nume propriu, dar în contul acestor entităţi;
- se prezintă numărul şi valoarea nominală a tuturor acţiunilor societăţii-mamă deţinute de entitatea însăşi, de filialele entităţii în cauză sau de o persoană care acţionează în nume propriu, dar în contul acelor entităţi;
- valoarea avansurilor şi creditelor acordate potrivit legii membrilor organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere ale societăţii-mamă, de către acea entitate sau de către una dintre filialele sale, indicând ratele dobânzii, principalele condiţii şi orice sume restituite, precum şi a angajamentelor asumate în contul lor sub forma garanţiilor de orice fel, indicând totalul pe fiecare categorie;
- bazele de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute;
- metodele de amortizare folosite;
- valoarea indemnizaţiilor acordate în exerciţiul financiar membrilor organelor de administraţie, conducere şi de supraveghere ale societăţii-mamă pentru funcţiile deţinute de aceştia în societatea-mamă şi în filialele sale, precum şi orice angajamente care au luat naştere sau sunt încheiate în aceleaşi condiţii privind pensiile acordate foştilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie;
- valoarea totală a datoriilor înregistrate în bilanţul consolidat şi care sunt scadente după mai mult de cinci ani, precum şi valoarea totală a datoriilor înregistrate în bilanţul consolidat şi acoperite cu garanţii reale oferite de entităţile incluse în consolidare, menţionând natura şi forma garanţiilor;
- totalul onorariilor percepute, aferente exerciţiului financiar, de auditorul statutar sau firma de audit pentru auditul statutar al situaţiilor financiare anuale consolidate, totalul onorariilor percepute pentru alte servicii de asigurare, totalul onorariilor percepute pentru servicii de consultanţă fiscală şi totalul onorariilor percepute pentru alte servicii decât cele de audit statutar;
- diferenţa dintre cheltuiala cu impozitul înregistrată în contul de profit şi pierdere consolidat al exerciţiului financiar şi ale celor aferente exerciţiilor financiare precedente, şi suma impozitului de plătit pentru aceste exerciţii, cu condiţia că această diferenţă să fie semnificativă pentru scopul impozitării viitoare.

Notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate prezintă natura şi scopul comercial ale oricăror angajamente care nu sunt incluse în bilanţul consolidat, precum şi impactul financiar al acelor angajamente, atunci când riscurile sau beneficiile provenind din asemenea angajamente sunt semnificative şi în măsura în care prezentarea unor asemenea riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziţiei financiare a entităţilor incluse în consolidare, luate ca un tot.

Notele explicative la situaţiile financiare anuale trebuie să prezinte tranzacţiile cu părţi legate, cu excepţia celor în interiorul grupului, încheiate de societatea-mamă sau de alte entităţi incluse în consolidare, inclusiv sumele acestor tranzacţii, natura relaţiei cu partea legată şi alte informaţii referitoare la tranzacţii, necesare pentru o înţelegere a poziţiei financiare a entităţilor incluse în consolidare, luate ca un tot, dacă aceste tranzacţii sunt semnificative şi nu au fost încheiate în condiţii normale de piaţă. Informaţiile referitoare la tranzacţii individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepţia cazului când informaţia separată este necesară pentru o înţelegere a efectelor tranzacţiilor cu partea legată, asupra poziţiei financiare a entităţilor incluse în consolidare, luate ca un tot.

2.8. Raportul consolidat al administratorilor

Consiliul de administrație al societății-mamă elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare raportul consolidat al administratorilor, care cuprinde cel puțin o revizuire fidelă a dezvoltării şi performanței activităților şi a poziției entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, împreună cu o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care acestea se confruntă.

Revizuirea este o analiză echilibrată şi cuprinzătoare a dezvoltării şi performanței activităților şi a poziției entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, adecvată cu dimensiunea şi complexitatea afacerilor. În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția financiară, analiza cuprinde atât indicatori financiari, cât şi, dacă este cazul, indicatori nefinanciari – cheie de performanță, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații privind probleme de mediu înconjurător şi angajați.

În furnizarea analizei sale, raportul consolidat al administratorilor prevede, atunci când este cazul, referiri şi explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale consolidate.

Referitor la entitățile cuprinse în consolidare, raportul furnizează, de asemenea, o indicație despre:

- orice evenimente importante apărute după sfârşitul exercițiului financiar;
- dezvoltarea previzibilă a entităților respective, considerate ca un tot unitar;
- activitățile entităților respective, considerate ca un tot unitar, din domeniul cercetării şi dezvoltării;
- utilizarea de către entitățile incluse în consolidare a instrumentelor financiare şi, dacă sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii, şi anume: obiectivele şi politicile entităților în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politicile lor de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, şi expunerea la riscul de piață, riscul de credit, riscul de lichiditate şi la riscul fluxului de numerar, aşa cum acestea sunt prezentate în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Raportul consolidat al administratorilor prezintă o descriere a principalelor trăsături ale controlului intern al grupului şi a sistemelor de gestionare a riscurilor, în legătură cu procesul întocmirii de situații financiare anuale consolidate, atunci când o entitate are valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aşa cum aceasta este definită în legislația în vigoare privind piața de capital. În cazul în care raportul consolidat al administratorilor şi raportul administratorilor sunt prezentate ca un singur raport, aceste informații trebuie incluse în secțiunea raportului care cuprinde declarația asupra guvernanței corporative.

Membrii organelor de administrație, conducere şi supraveghere ale entităților care întocmesc situații financiare anuale consolidate şi raport consolidat al administratorilor au obligația colectivă de a asigura ca situațiile respective şi raportul consolidat al administratorilor să fie întocmite şi publicate în conformitate cu legislația națională.

În cazul entităților ale căror valori mobiliare – în totalitate sau o parte din aceste valori mobiliare – sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată şi care fac obiectul unei oferte publice de achiziție, astfel cum acestea sunt definite în legislația în vigoare privind piața de capital, raportul consolidat al administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informații detaliate despre:

- structura capitalului lor, inclusiv valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu indicarea claselor de acțiuni şi, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acțiuni, drepturile şi obligațiile ataşate clasei respective şi procentul din capitalul social total pe care îl reprezintă;
- orice restricții legate de transferul valorilor mobiliare, cum ar fi limitările privind deținerea de valori mobiliare sau necesitatea de a obține aprobarea entității sau a altor deținători de valori mobiliare;

- deținerile semnificative directe şi indirecte de acțiuni (inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale şi dețineri încrucişate de acțiuni, aşa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piața de capital);
- deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control şi o descriere a acestor drepturi;
- sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acțiuni salariaților, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariați;
- orice restricții privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deținătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu entitatea, drepturile financiare ataşate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;
- orice acorduri dintre acționari care sunt cunoscute de către entitate şi care pot avea ca rezultat restricții referitoare la transferul valorilor mobiliare şi/sau la drepturile de vot;
- regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație şi modificarea actelor constitutive ale entității;
- puterile membrilor consiliului de administrație şi, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;
- orice acorduri semnificative la care entitatea este parte şi care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcție de o modificare a controlului entității ca urmare a unei oferte publice de achiziție, şi efectele rezultate din aceasta, cu excepția cazului în care prezentarea acestor informații ar prejudicia grav entitatea; această excepție nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată în mod special să prezinte asemenea informații conform altor cerințe legale;
- orice acorduri dintre entitate şi membrii consiliului său de administrație sau salariați, prin care se oferă compensări dacă aceştia demisionează sau sunt concediați fără un motiv rezonabil sau dacă relația de angajare încetează din cauza unei oferte publice de achiziție.

2.9. Auditarea situațiilor financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

Persoana sau persoanele responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate (denumite auditori statutari) îşi exprimă, de asemenea, un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor cu situațiile financiare anuale consolidate pentru acelaşi exercițiu financiar.

Raportul auditorilor statutari cuprinde:

- introducere care identifică cel puțin situațiile financiare anuale consolidate care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- descriere a ariei auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
- opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor statutari, potrivit căreia situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară şi, după caz, dacă situațiile financiare anuale consolidate respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii;
- referire la orice aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
- un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor cu situațiile financiare anuale consolidate pentru acelaşi exercițiu financiar.

Raportul se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, şi se datează.

În cazul în care situațiile financiare anuale ale societății-mamă se atașează la situațiile financiare anuale consolidate, raportul auditorilor statutari cerut de prezentele reglementări poate fi combinat cu raportul auditorilor statutari asupra situațiilor financiare anuale ale societății-mamă, prevăzut de Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

2.10. Aprobarea, semnarea şi publicarea situațiilor financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională. Situațiile financiare anuale consolidate sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând: numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar; calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administratorul societății-mamă, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România); numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale consolidate sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor societății-mamă, pe baza raportului consolidat al administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate.

Situațiile financiare anuale consolidate, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul consolidat al administratorilor şi raportul persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate, se publică de entitatea care a întocmit situațiile financiare anuale consolidate, conform legislației în vigoare. Trebuie să fie posibilă obținerea, la cerere, a unei copii a întregului raport consolidat al administratorilor sau a oricărei părți a raportului. Prețul unei astfel de copii nu trebuie să depăşească costul său administrativ. Aceste prevederi nu se aplică entităților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale consolidate şi raportul consolidat al administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma şi conținutul pe baza cărora auditorii statutari și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit. Dacă situațiile financiare anuale consolidate nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată şi trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerțului la care au fost depuse situațiile financiare anuale consolidate. În cazul în care situațiile financiare anuale consolidate nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. În acest caz raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menționează dacă raportul de audit face vreo referire la orice aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Articolul 34. Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public

(1) Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public sunt supuse auditului statutar, care se efectuează de către auditori statutari, persoane fizice sau juridice autorizate, în condițiile legii.

(2) În înțelesul prezentei legi, prin persoane juridice de interes public se înțelege: instituțiile de credit; instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată şi instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată şi a

căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică şi prestare de servicii de plată; societăţile de asigurare, asigurare-reasigurare şi de reasigurare; entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private; societăţile de servicii de investiţii financiare, societăţile de administrare a investiţiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare şi operatori de piaţă/sistem autorizaţi/avizaţi de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare; societăţile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată; societăţile/companiile naţionale; societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome; persoanele juridice care aparţin unui grup de societăţi şi intră în perimetrul de consolidare al unei societăţi-mamă cu sediul în România, care are obligaţia să aplice Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, conform prevederilor legale în vigoare; organizaţiile fără scop patrimonial care primesc finanţări din fonduri publice.

(2[1]) Prevederile alin. (1) se aplică şi subunităţilor fără personalitate juridică din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia subunităţilor deschise de societăţi rezidente în state aparţinând Spaţiului Economic European, precum şi societăţilor-mamă care au obligaţia să întocmească situaţii financiare anuale consolidate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(3) Sunt auditate şi situaţiile financiare întocmite de entităţile care au această obligaţie conform legislaţiei specifice acestora.

(4) Sunt supuse, de asemenea, auditului statutar situaţiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operaţiunilor de fuziune, divizare sau lichidare, dacă persoanele respective au obligaţia auditării situaţiilor financiare anuale.

(5) Prin ordin al ministrului economiei şi finanţelor pot fi stabilite şi alte cazuri în care situaţiile financiare anuale sunt supuse auditului statutar.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin alin. (27) din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (2) a fost modificat prin pct. 27 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (2[1]) a fost introdus prin pct. 28 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (4) a fost modificat prin pct. 27 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (5) a fost modificat prin alin. (28) din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.G. nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare;
- Legea societăţilor nr. 31/1990.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte categoriile de situaţii financiare care se supun auditării financiare sau altor verificări legale.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind situaţiile financiare care se supun auditării financiare

Situaţiile financiare ale societăţilor supuse obligaţiei legale de auditare vor fi auditate de către auditori financiari – persoane fizice sau persoane juridice –, în condiţiile prevăzute de lege.

Societățile pe acțiuni care optează pentru sistemul dualist de administrare sunt supuse auditului financiar.

Societățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau hotărârii acționarilor, vor organiza auditul intern potrivit normelor elaborate de Camera Auditorilor Financiari din România.

La societățile ale căror situații financiare anuale nu sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar, adunarea generală ordinară a acționarilor va hotărî contractarea auditului financiar sau numirea cenzorilor, după caz.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul, înregistrează la registrul comerțului orice schimbare a cenzorilor, respectiv auditorilor financiari. Cenzorii pot fi acționari, cu excepția cenzorului expert contabil, care poate fi terț ce exercită profesia individual ori în forme asociative. Nu pot fi cenzori, iar dacă au fost aleşi, decad din mandatul lor: a) rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soții administratorilor; b) persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcții decât aceea de cenzor, un salariu sau o remunerație de la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi contractuale sau se află în concurență cu aceasta; c) persoanele cărora le este interzisă funcția de membru al consiliului de administrație, respectiv al consiliului de supraveghere şi al directoratului; d) persoanele care, pe durata exercitării atribuțiilor conferite de această calitate, au atribuții de control în cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau al altor instituții publice, cu excepția situațiilor prevăzute expres de lege. Cenzorii sunt remunerați cu o indemnizație fixă, determinată prin actul constitutiv sau de adunarea generală care i-a numit. În caz de deces, împiedicare fizică sau legală, încetare ori renunțare la mandat a unui cenzor, acesta va fi înlocuit de supleant. Cenzorii sunt obligați să supravegheze gestiunea societății, să verifice dacă situațiile financiare sunt legal întocmite şi în concordanță cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ținute regulat şi dacă evaluarea elementelor patrimoniale s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare.

Despre toate acestea, precum şi asupra propunerilor pe care le vor considera necesare cu privire la situațiile financiare şi repartizarea profitului, cenzorii vor prezenta adunării generale un raport amănunțit.

Adunarea generală poate aproba situațiile financiare anuale numai dacă acestea sunt însoțite de raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorilor financiari. Cenzorii sau, după caz, auditorii interni vor aduce la cunoştință membrilor consiliului de administrație neregulile în administrație şi încălcările dispozițiilor legale şi ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoştință adunării generale. Cenzorii au dreptul să obțină în fiecare lună de la administratori o situație despre mersul operațiunilor.

Este interzis cenzorilor să comunice acționarilor în particular sau terților datele referitoare la operațiunile societății, constatate cu ocazia exercitării mandatului lor.

Orice acționar are dreptul să reclame cenzorilor faptele despre care crede că trebuie cenzurate, iar aceştia le vor avea în vedere la întocmirea raportului către adunarea generală. În cazul în care reclamația este făcută de acționari reprezentând, individual sau împreună, cel puțin 5% din capitalul social sau o cotă mai mică, dacă actul constitutiv prevede astfel, cenzorii sunt obligați să o verifice. Dacă vor aprecia că reclamația este întemeiată şi urgentă, sunt obligați să convoace imediat adunarea generală şi să prezinte acesteia observațiile lor. În caz contrar, ei trebuie să pună în discuție reclamația la prima adunare. Adunarea generală trebuie să ia o hotărâre asupra celor reclamate. În cazul societăților în care au fost desemnați auditori interni, potrivit legii, orice acționar are dreptul să reclame acestora faptele despre care cred că trebuie verificate. Auditorii interni le vor avea în vedere la întocmirea raportului către consiliul de administrație, respectiv consiliul de supraveghere. În cazul în care reclamația este făcută de acționari reprezentând, individual sau împreună, cel puțin 5% din capitalul social ori o cotă mai mică, dacă actul constitutiv prevede astfel, auditorii interni sunt obligați să verifice faptele reclamate, iar în cazul în care sunt confirmate, fiind consemnate într-un raport ce va fi

comunicat consiliului de administrație, respectiv consiliului de supraveghere, și pus la dispoziție adunării generale; în acest caz, consiliul de administrație, respectiv consiliul de supraveghere, este obligat să convoace adunarea generală.

Întinderea și efectele răspunderii cenzorilor sunt determinate de regulile mandatului. Revocarea lor se va putea face numai de adunarea generală, cu votul cerut la adunările extraordinare.

2.2. Conținutul raportului administratorilor

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport care cuprinde cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă.

Prezentarea de mai sus este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

Se vor face prezentări de informații cu privire la respectarea condițiilor de capital propriu, prevăzute de legislația în vigoare privind societățile comerciale. De asemenea, în raportul administratorilor trebuie cuprinse informații referitoare la controlul intern. În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea entității, performanța sau poziția sa financiară, analiza cuprinde indicatori financiari și, atunci când este cazul, indicatori nefinanciari-cheie de performanță, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații despre aspecte privind mediul înconjurător și angajații. În furnizarea analizei sale, raportul administratorilor include, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

a) evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;

b) dezvoltarea previzibilă a entității;

c) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;

d) informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume: motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar; numărul și valoarea acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă; în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor; numărul și valoarea nominală a tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

e) existența de sucursale ale entității;

f) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii: obiectivele și politicile entității în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politica sa de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, și expunerea entității la riscul de piață, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

Scopul acestor prezentări este de a furniza informații care să ajute la înțelegerea mai bună a semnificației instrumentelor financiare bilanțiere sau extrabilanțiere asupra situației financiare a unei entități, rezultatelor activității ei și fluxurilor de numerar și de a ajuta în evaluarea sumelor, momentului apariției și gradului de siguranță a fluxurilor de numerar viitoare asociate cu acele instrumente. Prezentările cerute oferă informații pentru a-i ajuta pe utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea gradului de risc aferent instrumentelor financiare, recunoscute sau nu în bilanț.

Tranzacțiile cu instrumente financiare pot avea ca rezultat pentru o entitate asumarea sau transferarea către alte părți a unuia sau mai multora dintre riscurile financiare:

a) Riscul de piaţă cuprinde trei tipuri de risc:

- riscul valutar – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variaţiilor cursului de schimb valutar;
- riscul ratei dobânzii la valoarea justă – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variaţiilor ratelor de piaţă ale dobânzii;
- riscul de preţ – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze ca rezultat al schimbării preţurilor pieţei, chiar dacă aceste schimbări sunt cauzate de factori specifici instrumentelor individuale sau emitentului acestora, sau factori care afectează toate instrumentele tranzacţionate pe piaţă.

Termenul „risc de piaţă" încorporează nu numai potenţialul de pierdere, dar şi cel de câştig.

b) Riscul de credit – este riscul ca una dintre părţile instrumentului financiar să nu execute obligaţia asumată, cauzând celeilalte părţi o pierdere financiară.

c) Riscul de lichiditate – (numit şi riscul de finanţare) este riscul ca o entitate să întâlnească dificultăţi în procurarea fondurilor necesare pentru îndeplinirea angajamentelor aferente instrumentelor financiare. Riscul de lichiditate poate rezulta din incapacitatea de a vinde repede un activ financiar la o valoare apropiată de valoarea sa justă.

d) Riscul ratei dobânzii la fluxul de numerar – este riscul ca fluxurile de numerar viitoare să fluctueze din cauza variaţiilor ratelor de piaţă ale dobânzii. De exemplu, în cazul unui instrument de împrumut cu rată variabilă, astfel de fluctuaţii constau în schimbarea ratei dobânzii efective a instrumentului financiar, fără o schimbare corespondentă a valorii sale juste.

O entitate trebuie să prezinte obiectivele şi politicile de gestionare a riscului, inclusiv politicile de acoperire a acestuia.

În cazul entităţilor ale căror valori mobiliare – în totalitate sau o parte din aceste titluri – sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată şi care fac obiectul unei oferte publice de achiziţie, astfel cum acestea sunt definite în legislaţia în vigoare privind piaţa de capital, raportul administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informaţii detaliate despre:

a) structura capitalului lor, inclusiv valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, cu indicarea claselor diferite de acţiuni şi, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acţiuni, drepturile şi obligaţiile ataşate clasei respective şi procentul din capitalul social total pe care îl reprezintă;

b) orice restricţii legate de transferul de valori mobiliare, cum ar fi limitările privind deţinerea de titluri de valoare sau necesitatea de a obţine aprobarea entităţii sau a altor deţinători de valori mobiliare;

c) deţinerile semnificative directe şi indirecte de acţiuni (inclusiv deţinerile indirecte prin structuri piramidale şi deţineri încrucişate de acţiuni, aşa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piaţa de capital);

d) deţinătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control şi o descriere a acestor drepturi;

e) sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acţiuni salariaţilor, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariaţi;

f) orice restricţii privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deţinătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu entitatea, drepturile financiare ataşate valorilor mobiliare sunt separate de deţinerea de valori mobiliare;

g) orice acorduri dintre acţionari care sunt cunoscute de către entitate şi care pot avea ca rezultat restricţii referitoare la transferul valorilor mobiliare şi/sau la drepturile de vot;

h) regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administraţie şi modificarea actelor constitutive ale entităţii;

i) puterile membrilor consiliului de administraţie şi, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acţiuni;

j) orice acorduri semnificative la care entitatea este parte şi care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcţie de o modificare a controlului entităţii ca urmare a unei oferte publice de achiziţie, şi efectele rezultate din aceasta, cu excepţia cazului în care prezentarea acestor informaţii ar prejudicia grav entitatea.

Această excepţie nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată în mod special să prezinte asemenea informaţii conform altor cerinţe legale;

k) orice acorduri dintre entitate şi membrii consiliului său de administraţie sau salariaţi, prin care se oferă compensări dacă aceştia demisionează sau sunt concediaţi fără un motiv rezonabil sau dacă relaţia de angajare încetează din cauza unei oferte publice de achiziţie.

Informaţiile de mai sus vor fi prezentate într-o secţiune distinctă a raportului administratorilor, referitoare la guvernanţa corporativă.

De asemenea, o entitate ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, astfel cum aceasta este definită în legislaţia în vigoare privind piaţa de capital, va include în cadrul aceleiaşi secţiuni referitoare la guvernanţa corporativă o declaraţie care va cuprinde cel puţin următoarele informaţii:

a) o trimitere la: codul de guvernanţă corporativă care se aplică entităţii şi/sau codul de guvernanţă corporativă pe care entitatea a decis să îl aplice voluntar. Entitatea va indica prevederile care sunt disponibile public; şi/sau toate informaţiile relevante referitoare la practicile de guvernanţă corporativă aplicate în plus faţă de cerinţele legislaţiei naţionale. În acest caz, entitatea va face disponibile public practicile sale de guvernanţă corporativă;

b) în măsura în care, potrivit legislaţiei naţionale, entitatea se îndepărtează de la codul de guvernanţă corporativă care i se aplică sau pe care a ales să îl aplice, o explicaţie a acesteia privind părţile din cod pe care nu le aplică şi motivele neaplicării;

c) o descriere a principalelor caracteristici ale controlului intern şi a sistemelor de gestionare a riscurilor, în relaţie cu procesul de raportare financiară;

d) modul de desfăşurare a adunării generale a acţionarilor şi atribuţiile-cheie ale acesteia, precum şi o descriere a drepturilor acţionarilor şi a modului cum acestea pot fi exercitate;

e) structura şi modul de operare ale organelor de administraţie, conducere şi supraveghere şi ale comitetelor acestora.

Membrii organelor de administraţie, conducere şi supraveghere ale entităţii au obligaţia colectivă de a asigura ca situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor să fie întocmite şi publicate în conformitate cu legislaţia naţională.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administraţie şi se semnează în numele acestuia de preşedintele consiliului.

2.3. Auditarea sau verificarea situaţiilor financiare anuale

Situaţiile financiare anuale ale entităţilor se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condiţiile legii. Auditorii statutari îşi exprimă un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situaţiile financiare anuale pentru acelaşi exerciţiu financiar.

Entităţile care nu au obligaţia auditării situaţiilor financiare anuale, vor asigura verificarea acestora potrivit prevederilor legislaţiei în materie.

Raportul auditorilor statutari cuprinde: a) o introducere care identifică cel puţin situaţiile financiare anuale care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora; b) o descriere a ariei auditului statutar, care identifică cel puţin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar; c) o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor statutari, potrivit căreia situaţiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară şi, după caz, dacă situaţiile financiare anuale respectă cerinţele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie

de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii; d) o referire la aspectele asupra cărora auditorii statutari atrag atenţia, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve; e) un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situaţiile financiare anuale pentru acelaşi exerciţiu financiar.

Raportul se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, şi se datează.

2.4. Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale

Situaţiile financiare anuale se întocmesc şi se publică, potrivit legii, în moneda naţională.

Situaţiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situaţiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, potrivit legislaţiei în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exerciţiul financiar în cauză şi a raportului de audit semnat de persoana responsabilă sau a raportului cenzorilor, după caz.

Situaţiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul administratorilor şi raportul de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii, sau raportul cenzorilor, se publică în conformitate cu legislaţia în vigoare.

Ori de câte ori situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma şi conţinutul pe baza cărora auditorii statutari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, şi-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoţite de textul complet al raportului de audit sau al raportului de verificare, după caz.

Dacă situaţiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată şi trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerţului la care au fost depuse situaţiile financiare anuale. În cazul în care situaţiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menţionează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menţionează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenţia printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Împreună cu situaţiile financiare anuale trebuie publicată propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile. Distribuirea profitului sau acoperirea pierderii contabile se prezintă în notele explicative.

Articolul 35. Obligaţii de transparenţă

(1) Situaţiile financiare anuale şi, după caz, situaţiile financiare anuale consolidate se depun la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(2) Acţionarii şi angajaţii unei societăţi au dreptul să se informeze în legătură cu situaţiile financiare anuale la sediul social al societăţii sau al societăţii-mamă, fără nicio discriminare.

(3) Situaţiile financiare anuale se păstrează timp de 10 ani.

(4) În caz de încetare a activităţii persoanelor prevăzute la art. 1, situaţiile financiare anuale, precum şi registrele şi celelalte documente la care se referă art. 25 se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 29 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.G. nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare;
- Legea societăţilor nr. 31/1990.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte obligaţii de transparenţă puse în sarcina societăţii comerciale.

II. Comentariu

Există obligaţie de raportare la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice pentru situaţiile financiare anuale şi, după caz, situaţiile financiare anuale consolidate.

Au dreptul să se informeze în legătură cu situaţiile financiare anuale la sediul social al societăţii sau al societăţii-mamă, fără nicio deosebire, acţionarii şi angajaţii unei societăţi.

Perioada de păstrare a situaţiilor financiare este 10 ani. În cazul în care activitatea firmei încetează, situaţiile financiare anuale, precum şi registrele şi celelalte documente justificative se predau la arhivele statului.

Articolul 36. Termenele privind depunerea situaţiilor financiare anuale

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) depun un exemplar al situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, după cum urmează:

a) societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia subunităţilor deschise în România de societăţi rezidente în state aparţinând Spaţiului Economic European, în termen de 150 de zile de la încheierea exerciţiului financiar;

b) celelalte persoane juridice, în termen de 120 de zile de la încheierea exerciţiului financiar.

(2) Persoanele juridice care de la constituire nu au desfăşurat activitate, precum şi subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, care de la constituire nu au desfăşurat activitate, depun o declaraţie în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exerciţiului financiar, la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice.

(3) Pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unităţile teritoriale ale

Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(4) Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

(5) Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat ca în termen de 15 zile de la data aprobării acestora să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale consolidate, potrivit prevederilor legale în vigoare.

(6) Instituțiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la instituțiile ierarhic superioare la termenele prevăzute la alin. (7)-(10).

(7) Autoritățile publice, ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru situațiile financiare centralizate pe ansamblul județului și al municipiului București privind execuția bugetelor prevăzute la art. 1 alin. (2) din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de acesta, la următoarele termene:

a) în termen de 50 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 40 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

(8) Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

(9) Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

a) în termen de 30 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 20 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

(10) Instituțiile de subordonare locală ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Notă:
Art. 36 a fost modificat prin pct. 30 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte termenele privind depunerea situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice.

II. Comentariu

2.1. Termenele privind depunerea situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice aplicabile societăţilor

Societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia subunităţilor deschise în România de societăţi rezidente în state aparţinând Spaţiului Economic European, în termen de 150 de zile de la încheierea exerciţiului financiar, depun un exemplar al situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice.

Celelalte persoane juridice, altele decât societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepţia subunităţilor deschise în România de societăţi rezidente în state aparţinând Spaţiului Economic European, în termen de 120 de zile de la încheierea exerciţiului financiar, depun un exemplar al situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice.

Persoanele juridice care de la constituire nu au desfăşurat activitate, precum şi subunităţile fără personalitate juridică din România care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, care de la constituire nu au desfăşurat activitate, depun o declaraţie în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exerciţiului financiar, la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice.

Pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conţinut se stabileşte prin ordin al ministrului finanţelor publice. Situaţiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operaţiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice în condiţiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

Consiliul de administraţie, respectiv directoratul societăţii-mamă, este obligat ca în termen de 15 zile de la data aprobării acestora să depună la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice situaţiile financiare anuale consolidate.

2.2. Termenele privind depunerea situaţiilor financiare anuale la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice aplicabile instituţiilor publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, precum şi direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene şi a municipiului Bucureşti

Autorităţile publice, ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, instituţiile publice finanţate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum şi direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene şi a municipiului Bucureşti, pentru situaţiile financiare centralizate pe ansamblul judeţului şi al municipiului Bucureşti privind execuţia bugetelor depun la Ministerul Finanţelor Publice un exemplar al situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, potrivit normelor emise de acesta, la următoarele termene:

a) în termen de 50 de zile de la încheierea exerciţiului financiar;
b) în termen de 40 de zile de la încheierea trimestrului de referinţă.

Instituţiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari de credite depun la instituţiile ierarhic superioare un exemplar al situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, la următoarele termene:

a) în termen de 40 de zile de la încheierea exerciţiului financiar;
b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referinţă.

Instituţiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori terţiari de credite depun la instituţiile ierarhic superioare un exemplar al situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, la următoarele termene:

a) în termen de 30 de zile de la încheierea exerciţiului financiar;
b) în termen de 20 de zile de la încheierea trimestrului de referinţă.

Instituţiile de subordonare locală ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite depun un exemplar al situaţiilor financiare trimestriale şi anuale la direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene şi a municipiului Bucureşti, la următoarele termene:

a) în termen de 40 de zile de la încheierea exerciţiului financiar;
b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referinţă.

Articolul 37. Asigurarea informaţiilor destinate sistemului instituţional al statului

Pentru asigurarea informaţiilor destinate sistemului instituţional al statului, Ministerul Finanţelor Publice poate solicita persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) să depună, în termen de 150 de zile de la încheierea exerciţiului financiar, respectiv a anului calendaristic, la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conţinut se stabileşte prin ordin al ministrului finanţelor publice.

Notă:
Art. 36 a fost modificat prin pct. 31 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exerciţiului bugetar al anului 2012.

I. Scopul articolului

Art. 37 dă posibilitatea statului să obţină date în funcţie de necesităţi, respectiv pentru statistica, pentru bugetarea sumelor, pentru agenţia naţională de administrare fiscală etc.

II. Comentariu

Pentru asigurarea informaţiilor destinate sistemului instituţional al statului, Ministerul Finanţelor Publice poate solicita entităţilor depunerea unor raportări la unităţile sale teritoriale.

Datele contabile ajustate în conformitate cu prevederile Codului fiscal servesc drept bază pentru întocmirea declaraţiilor fiscale. Drept bază pentru determinarea venitului impozabil al

entităţilor serveşte rezultatul (profitul/pierderea) contabil, reflectat în rapoartele de profit şi pierdere, întocmite şi prezentate în conformitate cu cerinţele prezentei legi şi ale standardelor de contabilitate. Drept bază pentru determinarea venitului impozabil al entităţilor care utilizează sistemul contabil în partidă simplă serveşte rezultatul financiar calculat conform normelor aprobate de Ministerul Finanţelor.

Articolul 38. Organizarea şi funcţionarea contabilităţii Trezoreriei Statului

(1) Contabilitatea Trezoreriei Statului se organizează şi funcţionează pe principiul execuţiei de casă şi asigură înregistrarea operaţiunilor de încasări şi plăţi în conturi de venituri şi cheltuieli deschise pe bugete, ordonatori de credite şi subdiviziunile clasificaţiei bugetare stabilite de Ministerul Economiei şi Finanţelor.

(2) În contabilitatea Trezoreriei Statului se deschid, pe seama ordonatorilor de credite, conturi distincte pentru creditele deschise şi repartizate şi pentru cheltuielile efectuate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetele locale, precum şi conturi de disponibilităţi din care se pot efectua plăţi.

(3) Contabilitatea Trezoreriei Statului asigură informaţii cu privire la derularea execuţiei bugetare în condiţii de echilibru financiar, aprobată anual prin lege pentru fiecare buget, precum şi în limita disponibilităţilor aflate în conturi.

(4) Organizarea contabilităţii operaţiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanţelor Publice - Acţiuni generale, la nivelul unităţilor Trezoreriei Statului, se asigură potrivit art. 18.

(5) Contabilitatea Trezoreriei Statului se organizează în cadrul Ministerului Economiei şi Finanţelor şi al unităţilor sale subordonate şi cuprinde operaţiunile privind execuţia de casă a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru şomaj şi bugetelor locale, gestiunea datoriei publice interne şi externe, precum şi alte operaţiuni financiare efectuate în contul organelor administraţiei publice centrale şi locale.

(6) Organizarea şi conducerea contabilităţii Trezoreriei Statului se efectuează potrivit normelor emise de Ministerul Economiei şi Finanţelor.

Notă:
Alin. (4) a fost modificat prin pct. 32 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exerciţiului bugetar al anului 2012;
- O.M.F.P. nr. 1543/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contabilitatea operaţiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanţelor Publice - Acţiuni generale, specifice unităţilor teritoriale ale Trezoreriei Statului;
- O.U.G. nr. 146/2002 privind formarea şi utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului;
- H.G. nr. 78/1992 privind organizarea şi funcţionarea trezoreriei finanţelor publice.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte regulile aplicate la organizarea şi funcţionarea contabilităţii Trezoreriei Statului. Conform art. 138 din Constituţia României, bugetul public naţional cuprinde bugetul de

stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale ale comunelor, ale oraşelor şi ale judeţelor. Guvernul elaborează anual proiectul bugetului de stat şi pe cel al asigurărilor sociale de stat, pe care le supune, separat, aprobării Parlamentului. Dacă legea bugetului de stat şi legea bugetului asigurărilor sociale de stat nu au fost adoptate cu cel puţin 3 zile înainte de expirarea exerciţiului bugetar, se aplică în continuare bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale de stat ale anului precedent, până la adoptarea noilor bugete. Bugetele locale se elaborează, se aprobă şi se execută în condiţiile legii. Nicio cheltuială bugetară nu poate fi aprobată fără stabilirea sursei de finanţare. Conform art. 140 din Constituţia României, Curtea de Conturi exercită controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public. În condiţiile legii organice, litigiile rezultate din activitatea Curţii de Conturi se soluţionează de instanţele judecătoreşti specializate. Curtea de Conturi prezintă anual Parlamentului un raport asupra conturilor de gestiune ale bugetului public naţional din exerciţiul bugetar expirat, cuprinzând şi neregulile constatate. La cererea Camerei Deputaţilor sau a Senatului, Curtea de Conturi controlează modul de gestionare a resurselor publice şi raportează despre cele constatate.

II. Comentariu

2.1. Definirea, schema de funcţionare şi funcţiile Trezoreriei Statului

Trezoreria statului este un sistem unitar şi integrat prin care statul asigură efectuarea operaţiunilor de încasări şi plăţi privind fonduri publice, inclusiv cele privind datoria publică, şi a altor operaţiuni ale statului.

Schema arhitecturii trezoreriei statului		
• **La nivel central**	• **La nivel judeţean**	• **La nivel local**
Direcţia Generală a Trezoreriei Statului, care funcţionează ca direcţie generală în cadrul Ministerului Finanţelor Publice.	Direcţiile judeţene ale Trezoreriei Statului în cadrul Direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene.	Trezorerii municipale, Trezorerii orăşeneşti, Trezorerii comunale organizate ca servicii în cadrul Administraţiilor Fiscale.
Direcţia Generală a Trezoreriei Statului este titulara contului curent general al Trezoreriei Statului deschis la centrala BNR	Direcţiile judeţene şi a municipiului Bucureşti ale Trezoreriei Statului au conturi curente deschise la sucursalele judeţene ale BNR	Trezoreriile operative (municipale, orăşeneşti, comunale, inclusiv ale sectoarelor municipiului Bucureşti) au conturi de corespondent deschise la trezoreriile judeţene şi a municipiului Bucureşti.

Trezoreria statului are două funcţii: funcţia de casier public şi funcţia de bancă a statului.

Funcţia de casier public	Funcţia de bancă a statului
Se asigură: încasarea veniturilor din impozite, taxe şi alte venituri în numerar de la agenţii economici, instituţii publice şi contribuabili; eliberarea de numerar la cererea instituţiilor publice din conturile acestora în vederea efectuării de plăţi prin casieria proprie, precum şi păstrarea disponibilităţilor.	Trezoreria statului (inclusiv unităţile sale teritoriale), în calitate de bancă a statului, are cont deschis la Banca Naţională a României. Trezoreria acţionează ca o bancă de depozit (de afaceri), care furnizează capitaluri unor întreprinderi pentru a le asigura dezvoltarea (sub forma ajutoarelor de stat, subvenţii etc.).
Calitatea de casier public al Trezoreriei – implică două aspecte, şi anume: a) execuţia de casă a operaţiunilor de încasări şi plăţi efectuate de stat; b) asigurarea unor disponibilităţi suficiente pentru a face faţă angajamentelor statului, în cadrul exigibilităţilor.	În calitatea de bancă, trezoreria asigură următoarele servicii: - este banca la care instituţiile publice, precum şi agenţii economici îşi au deschise conturi de disponibilităţi prin care se efectuează operaţiuni de încasări şi plăţi, realizând astfel gestionarea disponibilităţilor băneşti ale sectorului public;

Funcţia de casier public	Funcţia de bancă a statului
Execuţia de casă a încasărilor şi plăţilor Obiectul execuţiei îl reprezintă operaţiile autorităţilor publice (centrale şi locale) şi ale corespondenţilor săi (instituţii publice, agenţi economici). În calitate de casier al statului, Trezoreria efectuează un număr mare de încasări şi plăţi, care sunt operaţiuni prevăzute de legea bugetară (adică venituri şi cheltuieli bugetare propriu-zise), precum şi operaţiuni ale conturilor speciale ale trezoreriei. Totodată, Trezoreria este şi casierul corespondenţilor care depun cu titlu obligatoriu sau facultativ fondurile la Trezorerie sau sunt autorizaţi să procedeze la operaţii cu venituri şi cheltuieli prin intermediul trezoreriei. De asemenea, Trezoreria are ca sarcină emisiunea titlurilor de împrumut public şi gestionarea datoriei statului. Asigurarea disponibilităţilor băneşti în cuantum suficient pentru a face faţă cheltuielilor statului şi corespondenţilor săi constituie o sarcină fundamentală a Trezoreriei. De fapt, procurarea de bani în casieria publică reprezintă prima dintre operaţiunile Trezoreriei şi este dependentă de mişcarea fondurilor în timp, determinată de termenele la care devin exigibile încasările şi plăţile.	- gestionează datoria publică, respectiv operaţiunile de contractare a împrumuturilor de către Guvern pentru finanţarea deficitului bugetar, precum şi de refinanţare a datoriei publice; - efectuează şi operaţiunile în care statul apare în calitate de garant sau de coparticipant la acordarea de împrumuturi agenţiilor guvernamentale, care la rândul lor pot acorda împrumuturi. Ea nu este însă o bancă total separată de celelalte bănci din economie, fiind organizată după aceleaşi principii ca şi ele, principala diferenţă constituind-o scopul urmărit. Deşi nu are scop principal obţinerea de profit, ea trebuie să-şi gestioneze activele şi pasivele astfel încât prin activităţile generatoare de venit să-şi acopere cheltuielile efectuate (scopul este practic efectuarea operaţiunilor de încasări şi plăţi privind fondurile publice). Prin acest aspect, Trezoreria poate fi considerată o bancă la fel ca oricare alta.

2.2. Organizarea şi funcţionarea trezoreriei finanţelor publice

Cadrul legal este prevăzut prin H.G. nr. 78/1992 privind organizarea şi funcţionarea trezoreriei finanţelor publice, publicată în M. Of. nr. 30 din 28 februarie 1992.

Trezoreria centrală a finanţelor publice, precum şi trezoreriile în cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice, administraţiilor financiare, circumscripţiilor fiscale orăşeneşti şi percepţiilor rurale sunt organizate începând cu anul 1992 de către Ministerul Finanţelor Publice.

Prin trezoreria finanţelor publice se asigură:

- execuţia bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale, prin încasarea veniturilor bugetare pe baza unei evidenţe stricte pe fiecare plătitor, din care să rezulte obligaţiile de plată, sumele încasate şi debitele rămase de încasat, asigurarea finanţării cheltuielilor în limita creditelor bugetare şi a destinaţiei stabilite, încadrarea în echilibrul prevăzut de lege;
- gestionarea mijloacelor extrabugetare şi a fondurilor speciale prin conturi distincte, pe instituţii şi categorii de resurse;
- gestionarea datoriei publice interne şi externe prin urmărirea primirii împrumuturilor guvernamentale interne şi externe, folosirea acestora potrivit destinaţiei prevăzute în contracte, rambursarea ratelor la scadenţă, precum şi a dobânzilor aferente;
- constituirea de depozite la vedere şi termen ale persoanelor fizice şi juridice;
- efectuarea de plasamente pe termene a disponibilităţilor mobilizate în conturile trezoreriei;
- efectuarea altor operaţiuni financiare în contul organelor administraţiei centrale de stat.

Agenţii economici şi contribuabilii au obligaţia de a achita, la termenele stabilite, impozitele şi taxele datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale, iar ministerele, celelalte organe centrale, consiliile judeţene şi locale, inclusiv instituţiile publice din subordine, să efectueze operaţiunile de încasări şi plăţi şi să păstreze disponibilităţile băneşti numai la trezoreria din raza căreia îşi au domiciliul. Încasarea unor impozite şi taxe de la populaţie se va putea face şi prin unităţile CEC, în condiţiile stabilite prin convenţie încheiată între Ministerul Economiei şi Finanţelor şi Casa de Economii şi Consemnaţiuni.

Ordonatorii de credite au obligaţia să dispună plăţi din creditele bugetare deschise la trezorerie, din mijloacele extrabugetare şi fondurile speciale numai pentru cheltuieli şi acţiuni

strict necesare şi autorizate prin reglementările în vigoare, asigurând utilizarea economicoasă şi cu maximum de eficienţă a fondurilor alocate. Documentele de plăţi prezentate trezoreriei vor fi aprobate şi vizate pentru controlul financiar preventiv de către ordonatorul de credite şi contabilul şef al instituţiei publice sau de înlocuitorii acestora de drept. Pentru cheltuielile constatate ca nelegale, neoportune şi neeconomicoase, răspunderea revine persoanelor care au aprobat şi vizat documentele justificative care au stat la baza operaţiunilor efectuate.

Ministerul Economiei şi Finanţelor va lua măsurile necesare pentru organizarea şi funcţionarea prin trezorerie a controlului financiar preventiv, asupra:

- încasării la termenele stabilite a impozitelor şi taxelor datorate de către agenţii economici şi contribuabili, aplicând majorările prevăzute de lege în cazul nerespectării termenelor de plată;
- utilizării fondurilor alocate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale, potrivit destinaţiei şi limitei prevăzute în dispoziţiile legale în vigoare;
- constituirii mijloacelor extrabugetare şi a fondurilor speciale de către instituţiile publice şi utilizarea lor în limita dispoziţiilor legale în vigoare.

2.3. Formarea şi utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului

Prin trezoreria statului se derulează operaţiunile de încasări şi plăţi privind fonduri publice care privesc:

a) veniturile şi cheltuielile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale, bugetului trezoreriei statului;

b) veniturile şi cheltuielile bugetelor fondurilor speciale, care se constituie şi se utilizează potrivit reglementărilor legale;

c) veniturile şi cheltuielile bugetelor instituţiilor publice;

d) răscumpărarea certificatelor de trezorerie pentru populaţie, transformate în certificate de depozit;

e) datoria publică în lei şi valută, inclusiv serviciul datoriei publice;

f) alte venituri şi cheltuieli privind fonduri publice, reglementate prin dispoziţii legale, inclusiv drepturile de încasat şi obligaţiile de plată ale statului, la baza cărora stau acorduri şi convenţii guvernamentale şi comerciale.

Statul garantează efectuarea operaţiunilor financiare prin trezoreria statului în condiţii de siguranţă şi în conformitate cu dispoziţiile legale în vigoare, precum şi păstrarea integrităţii disponibilităţilor băneşti.

În cazul afectării integrităţii disponibilităţilor băneşti păstrate la Trezoreria Statului, prejudiciul creat se acoperă din bugetul Trezoreriei Statului, în baza documentelor justificative care atestă obligaţia de plată a statului.

Sumele rezultate din derularea procedurilor judiciare legale de recuperarea prejudiciului creat ca urmare a afectării integrităţii disponibilităţilor băneşti păstrate la Trezoreria Statului constituie venit al bugetului Trezoreriei Statului. Prin trezoreria operativă centrală se pot efectua operaţiuni de încasări şi plăţi în lei şi valută.

Contul curent general al Trezoreriei Statului funcţionează la Banca Naţională a României şi este deschis pe numele Ministerului Economiei şi Finanţelor. În contul curent general al trezoreriei statului, Banca Naţională a României înregistrează încasările şi efectuează plăţile în limita disponibilităţilor existente în cont. Este interzisă preluarea de sume din contul curent general al trezoreriei statului fără acordul persoanelor din cadrul Ministerului Economiei şi Finanţelor şi al unităţilor trezoreriei statului din cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene, a municipiului Bucureşti şi administraţiilor finanţelor publice ale sectoarelor municipiului Bucureşti, autorizate să administreze acest cont. Pentru toate operaţiunile derulate prin contul curent general al Trezoreriei Statului, precum şi prin conturile de valută deschise în evidenţele Băncii Naţionale a României, pe numele Ministerului Finanţelor Publice, se plătesc

comisioane din bugetul Trezoreriei Statului Băncii Naționale a României. Comisioanele se stabilesc prin reglementări ale Băncii Naționale a României şi prin regulile de sistem aplicabile participanților la sistemul electronic de plăți.

În vederea efectuării cheltuielilor, instituțiile publice, indiferent de sistemul de finanțare şi de subordonare, au obligația de a prezenta unităților trezoreriei statului la care au conturile deschise bugetul de venituri şi cheltuieli, aprobat şi repartizat pe trimestre, în condițiile legii. La decontarea sumelor în numerar sau prin virament din conturile instituțiilor publice pentru efectuarea cheltuielilor, unitățile trezoreriei statului verifică existența bugetelor de venituri şi cheltuieli ale instituțiilor respective şi a listelor de investiții, aprobate în condițiile legii, urmărind respectarea limitei creditelor bugetare deschise şi repartizate sau a disponibilităților de fonduri, după caz, şi a destinației acestora, precum şi alte obiective stabilite prin norme metodologice de către Ministerul Economiei şi Finanțelor.

Din conturile deschise la unitățile trezoreriei statului pot fi dispuse plăți numai pentru cheltuieli bugetare care au parcurs fazele de angajare, lichidare şi ordonanțare prevăzute de lege. Răspunderea pentru efectuarea plăților din conturile deschise la unitățile trezoreriei revine persoanelor desemnate prin specimenele de semnături. În scopul acceptării la plată a documentelor prezentate de instituțiile publice, unitățile Trezoreriei Statului au obligația de a verifica următoarele: încadrarea plăților dispuse în limita creditelor bugetare aprobate în bugetele de venituri şi cheltuieli ale instituțiilor publice; încadrarea cheltuielilor de capital în sumele aprobate pentru obiectivele de investiții cuprinse în listele de investiții aprobate în condițiile legii; încadrarea în disponibilitățile de credite bugetare deschise şi repartizate sau în disponibilitățile de fonduri, după caz.

Instituțiile publice au obligația de a verifica sumele înregistrate în extrasele de cont eliberate zilnic de unitățile trezoreriei statului şi de a restitui de îndată plătitorilor eventualele sume care nu le sunt cuvenite sau de a sesiza unitățile trezoreriei statului în legătură cu eventualele erori produse din vina acestora, pentru efectuarea regularizărilor necesare.

2.4. Contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice, specifice unităților teritoriale ale Trezoreriei Statului

Cadru legal: O.M.F.P. nr. 1543/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, specifice unităților teritoriale ale Trezoreriei Statului.

Contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, la nivelul unităților Trezoreriei Statului, asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plăților de casă şi a cheltuielilor efective. Prevederile O.M.F.P. nr. 1543/2012 se aplică experimental la nivelul unităților Trezoreriei Statului, începând cu data de 1 ianuarie 2013 şi până la data de 31 decembrie 2013. Pe baza concluziilor desprinse ca urmare a aplicării experimentale, vor fi efectuate eventuale completări, care vor fi aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice de modificare şi completare a O.M.F.P. nr. 1917/2005 cu aplicabilitate din data de 1 ianuarie 2014.

Contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale se organizează şi funcționează atât pe principiul execuției de casă, prin înregistrarea operațiunilor de încasări şi plăți în conturile corespunzătoare de venituri şi cheltuieli bugetare deschise la nivelul unităților

Trezoreriei Statului pe subdiviziunile clasificației bugetare, cât şi pe principiul contabilității de drepturi şi obligații (de angajamente).

La nivelul unităților Trezoreriei Statului, contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, organizată pe principiul contabilității de drepturi şi obligații (de angajamente) asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plăților de casă şi a cheltuielilor efective şi se conduce cu ajutorul Planului de conturi pentru instituțiile publice şi instrucțiunilor de aplicare a acestuia, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1917/2005.

Activele fixe şi materialele de natura obiectelor de inventar achiziționate din bugetul Trezoreriei Statului, după plata acestora, se preiau în contabilitate şi în patrimoniul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene şi, respectiv, a municipiului Bucureşti, şi, concomitent, se scad din evidența contabilă a unităților Trezoreriei Statului din bugetul cărora au fost plătite, pe bază de proces-verbal de predare-preluare aprobat de conducătorul direcției generale a finanțelor publice.

Conturile în afara bilanțului în care se înregistrează creditele bugetare aprobate, creditele de angajament aprobate, creditele bugetare deschise pentru cheltuieli proprii, creditele de angajament angajate, angajamentele bugetare şi angajamentele legale şi instrucțiunile de utilizare a acestora sunt cele prevăzute în O.M.F.P. nr. 1917/2005.

Contabilitatea operațiunilor se conduce la nivelul unităților Trezoreriei Statului din cadrul administrațiilor finanțelor publice ale municipiilor, oraşelor şi comunelor şi sectoarelor municipiului Bucureşti, până la nivel de balanță de verificare, fără a se întocmi situații financiare. Balanțele de verificare întocmite la finele trimestrului şi anului bugetar se transmit activităților de trezorerie şi contabilitate publică din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti, după caz, în scopul includerii în situațiile financiare trimestriale şi anuale.

Activitățile de trezorerie şi contabilitate publică din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti, pe baza datelor din contabilitatea proprie şi a datelor din contabilitatea unităților Trezoreriei Statului din subordine, după caz, întocmesc trimestrial şi anual situații financiare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Situațiile financiare trimestriale şi anuale întocmite la nivelul activităților de trezorerie şi contabilitate publică din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti se centralizează în situațiile financiare ale Trezoreriei centrale.

2.5. Monografia privind înregistrarea în contabilitatea unităților Trezoreriei Statului a principalelor operațiuni derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice

Nr.	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
II.1.	Bugetul Trezoreriei Statului		
	VENITURI		
1.	Capitol/subcapitol de venituri bugetare 31.09.02 „Venituri din dobânzi aferente Trezoreriei Statului de la alte sectoare":		
	- înregistrarea dobânzilor de încasat aferente conturilor de disponibilități ale unităților	5187.01 Dobânzi de încasat	766.02 Venituri din dobânzi aferente

	Explicarea operaţiunii	Cont debitor	Cont creditor
	Trezoreriei Statului fără casierii tezaur, deschise la instituţii de credit	aferente disponibilităţilor – analitice pe instituţii de credit	bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
	- încasarea dobânzilor	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	5187.01 Dobânzi de încasat aferente disponibilităţilor – analitice pe instituţii de credit
2.	Capitol/subcapitol de venituri bugetare 36.09.50 „Alte venituri":		
	- înregistrarea comisioanelor percepute de Trezoreria Statului pentru serviciile prestate clienţilor şi a prejudiciilor create ca urmare a afectării integrităţii disponibilităţilor băneşti păstrate la Trezoreria Statului, după caz	4669 Creanţe ale bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe clienţi	7514 Diverse venituri – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
	- încasarea comisioanelor/recuperarea prejudiciilor suportate din bugetul Trezoreriei Statului	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	4669 Creanţe ale bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe clienţi
	CHELTUIELI		
A. I. I.1.	Capitolul de cheltuieli bugetare 51.09 „Autorităţi publice şi acţiuni externe" Titlul 20 „Bunuri şi servicii" Articolul 20.01 „Bunuri şi servicii":		
a)	- Materiale consumabile (alineatul 01 „Furnituri de birou"– cont sintetic gr. II 3021; alineatul 02 „Materiale pentru curăţenie" – cont sintetic gr. II 3028 şi alineatul 06 „Piese de schimb" – cont sintetic gr. II 3024) - înregistrarea materialelor consumabile achiziţionate de la furnizori, conform sumelor facturate	302 Materiale consumabile	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
	- darea în consum a materialelor consumabile (conturi sintetice de gr. II 6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare", 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile" şi 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb")	602 Cheltuieli cu materialele consumabile – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	302 Materiale consumabile
b)	Cheltuieli privind energia şi apa (alineatele 03 „Încălzit, iluminat şi forţă motrică" şi 04 „Apă, canal, salubritate") - înregistrarea consumurilor facturate	610 Cheltuieli privind energia şi apa – analitice pe sursă de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
c)	Alte servicii executate de terţi (alineatele 07 „Transport" şi 30 „Alte bunuri şi servicii pentru întreţinere şi funcţionare") - valoarea altor servicii executate de terţi, facturate	628.02 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi din bugetul Trezoreriei Statului	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
d)	Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal (alineatul 05 „Carburanţi şi lubrifianţi", conturile sintetice gr. II 6241 sau	624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori

	Explicarea operaţiunii	Cont debitor	Cont creditor
	6242, după caz) - contravaloarea transportului de bunuri şi transportului de personal datorată terţilor	personal – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	
e)	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii (alineatul 08 „Poştă, telecomunicaţii, radio, tv, internet") - valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorată terţilor - valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorată terţilor pentru care urmează să se primească facturi	% 626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori 408 Furnizori – facturi nesosite
f)	Cheltuieli cu servicii bancare şi asimilate (alineatul 09 „Materiale şi prestări servicii cu caracter funcţional")	627.02 Cheltuielile cu serviciile bancare şi asimilate – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	7709 Finanţarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
I.2.	Articolul 20.02 „Reparaţii curente"		
	- valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi facturată	611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
I.3.	Articolul 20.05 „Bunuri de natura obiectelor de inventar"		
	- valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate de la furnizori	3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
	- darea în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar	3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie
	- înregistrarea scoaterii din evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar, pe baza procesului-verbal de predare-preluare prevăzut la cap. I „Reguli generale" pct. 3*)	603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	% 3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie 3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă
I.4.	Articolul 20.11 „Cărţi, publicaţii şi materiale documentare" - valoarea la preţ de înregistrare a cărţilor, publicaţiilor şi materialelor documentare	602 Cheltuieli cu materialele consumabile – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
I.5.	Articolul 20.30 „Alte cheltuieli"		
a)	Alineatul 03 „Prime de asigurare non-viaţă" - valoarea primelor de asigurare datorată terţilor	613 Cheltuielile cu primele de asigurare –	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori

	Explicarea operaţiunii	Cont debitor	Cont creditor
		analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	
b)	Alineatul 04 „Chirii" - valoarea chiriilor datorată terţilor	612 Cheltuieli cu chiriile – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
II.	Titlul 59 „Alte cheltuieli" Alineatul 59.17 „Despăgubiri civile" - valoarea sumelor aferente prejudiciilor create ca urmare a afectării integrităţii disponibilităţilor băneşti păstrate în Trezoreria Statului	679.02 Alte cheltuieli din bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	7709 Finanţarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
III. a)	Titlul 71 „Active nefinanciare" Articolul 71.01 „Active fixe" Alineatul 02 „Maşini, echipamente şi mijloace de transport" - înregistrarea activelor fixe achiziţionate (cu încadrarea în Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe)	213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	404 Furnizori de active fixe, analitice pe furnizori
b)	Alineatul 03 „Mobilier, aparatură birotică şi alte active corporale" - înregistrarea activelor fixe achiziţionate	214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale	404 Furnizori de active fixe, analitice pe furnizori
	- înregistrarea scoaterii din evidenţă a activelor fixe, pe baza procesului-verbal de predare-preluare prevăzut la cap. I „Reguli generale" pct. 3*)	658 Alte cheltuieli operaţionale – analitice pe sursa de finanţare şi pe structura clasificaţiei bugetare	% 213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii 214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale
IV.	Înregistrarea plăţii facturilor aferente operaţiunilor prevăzute la pct. I şi pct. III	% 401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului 404 Furnizori de active fixe	7709 Finanţarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
B.	Capitolul de cheltuieli bugetare 55.09 „Tranzacţii privind datoria publică şi împrumuturi", titlul 30 „Dobânzi"		

*) Activele fixe şi obiectele de inventar care se preiau în evidenţa contabilă şi în patrimoniul direcţiilor generale a finanţelor publice judeţene şi a municipiului Bucureşti se înregistrează de acestea prin contul 779 „Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit".

	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
	- înregistrarea dobânzilor datorate disponibilitățile păstrate în contul Trezoreriei Statului Notă: Se înregistrează pe total dobânzi datorate într-o zi calendaristică, pe baza fișelor de calcul al dobânzii. În cazul dobânzilor la vedere care se achită în prima zi lucrătoare a lunii următoare celei de calcul, operațiunea se înregistrează în ultima zi lucrătoare a lunii pentru care se efectuează calculul dobânzii.	666.02 Cheltuieli privind dobânzile din bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificației bugetare	5186.01 Dobânzi de plătit aferente disponibilităților
	- înregistrarea dobânzilor plătite	5186.01 Dobânzi de plătit aferente disponibilităților	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificației bugetare
	ÎNCHIDEREA CONTURILOR DE VENITURI ŞI CHELTUIELI ŞI STABILIREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI CURENT		
	Închiderea la sfârşitul perioadei de raportare a conturilor de venituri prin contul de rezultat patrimonial	7xx Conturi de venituri	121.11 Rezultatul patrimonial - bugetul Trezoreriei Statului
	Închiderea la sfârşitul perioadei de raportare a conturilor de cheltuieli prin contul de rezultat patrimonial	121.11 Rezultatul patrimonial – bugetul Trezoreriei Statului	6xx Conturi de cheltuieli
	Transferul rezultatului patrimonial asupra rezultatului reportat (excedent patrimonial) la începutul anului	121.11 Rezultatul patrimonial – bugetul Trezoreriei Statului	117.11 Rezultatul reportat – bugetul Trezoreriei Statului
	Transferul rezultatului patrimonial asupra rezultatului reportat (deficit patrimonial) la începutul anului	117.11 Rezultatul reportat – bugetul Trezoreriei Statului	121.11 Rezultatul patrimonial – bugetul Trezoreriei Statului
	Închiderea la sfârşitul perioadei de raportare a contului de finanțare de la bugetul Trezoreriei Statului prin contul de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului (cu totalul plăților nete de casă, prin atribuirea unui cod aleatoriu pentru creditul contului 5241 „Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului", şi nu pe fiecare subdiviziune a clasificației bugetare pe care au fost evidențiate veniturile încasate, conform O.M.F.P. nr. 59/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea şi depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice la 31 decembrie 2010	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului
	Transferarea la sfârşitul anului a soldului contului de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului în contul de rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent, astfel: – transferul soldului debitor al contului de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului - transferul soldului creditor al contului de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului	5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent 5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului 5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent

	Explicarea operaţiunii	Cont debitor	Cont creditor
	Transferul în contul Trezoreriei centrale a rezultatului execuţiei bugetului Trezoreriei Statului la finele anului bugetar: - virare excedent - încasare deficit	481 Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate 5242 Rezultat al execuţiei bugetului Trezoreriei Statului din anul curent	5242 Rezultat al execuţiei bugetului Trezoreriei Statului din anul curent 481 Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate
	Înregistrarea în contabilitatea Trezoreriei centrale a preluării rezultatului execuţiei bugetului Trezoreriei Statului la finele anului bugetar: - preluare deficit - încasare excedent	481 Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate 5242 Rezultat al execuţiei bugetului Trezoreriei Statului din anul curent	5242 Rezultat al execuţiei bugetului Trezoreriei Statului din anul curent 481 Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate
II.2.	Cheltuielile bugetului de stat – MFP – Acţiuni generale		
1.	Capitolul 55.01 „Tranzacţii privind datoria publică şi împrumuturi" - titlul 30 „Dobânzi", articolul 30.01 „Dobânzi aferente datoriei publice interne", alineatul 30.01.01 „Dobânzi aferente datoriei publice interne directe"		
	- înregistrarea dobânzilor datorate	666.01 Cheltuieli privind dobânzile din bugetul de stat – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	5186.xx Dobânzi de plătit
	- plata dobânzilor datorate	5186 Dobânzi de plătit	7701 Finanţarea de la bugetul de stat – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
2.	Capitolul 56.01 „Transferuri cu caracter general între diferite nivele ale administraţiei", subcapitolul 56.01.05 „Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale din Fondul de intervenţie" - titlul 51 „Transferuri între unităţi ale administraţiei publice", articolul 51.01 „Transferuri curente", alineatul 51.01.06 „Transferuri din Fondul de intervenţie"		
	- înregistrarea plăţilor efectuate:	671 Transferuri curente între unităţi ale administraţiei publice – analitice pe structura clasificaţiei bugetare	7701 Finanţarea de la bugetul de stat – analitice pe structura clasificaţiei bugetare
	Închiderea la sfârşitul perioadei de raportare a conturilor de cheltuieli prin contul de rezultat patrimonial	121.09 Rezultatul patrimonial – bugetul de stat	6xx Conturi de cheltuieli
	Închiderea la sfârşitul perioadei de raportare a conturilor de finanţare de la bugetul de stat – Ministerul Finanţelor Publice – Acţiuni generale – atât în contabilitatea unităţilor Trezoreriei Statului, cât şi în contabilitatea Trezoreriei centrale	7701 Finanţarea de la bugetul de stat	121.09 Rezultatul patrimonial – bugetul de stat

Articolul 39. Execuţia bugetară

(1) La încheierea exerciţiului financiar, în contabilitatea Trezoreriei Statului se procedează la încheierea execuţiei bugetare potrivit normelor metodologice emise de Ministerul Economiei şi Finanţelor, după cum urmează:

a) încheierea execuţiei bugetului de stat se efectuează de către unităţile teritoriale ale Trezoreriei Statului;

b) încheierea execuţiei bugetului asigurărilor sociale de stat se efectuează de către unităţile Ministerului Muncii, Familiei şi Egalităţii de Şanse;

c) încheierea execuţiei bugetelor locale se efectuează de ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale.

(2) Ministerul Economiei şi Finanţelor întocmeşte trimestrial şi anual bilanţul general al Trezoreriei Statului, în structura stabilită de acesta, care se aprobă în condiţiile legii.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exerciţiului bugetar al anului 2012;
- O.M.F.P. nr. 1543/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contabilitatea operaţiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului şi a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanţelor Publice – Acţiuni generale, specifice unităţilor teritoriale ale Trezoreriei Statului;
- O.U.G. nr. 146/2002 privind formarea şi utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului;
- H.G. nr. 78/1992 privind organizarea şi funcţionarea trezoreriei finanţelor publice.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte regulile aplicate la încheierea execuţiei bugetare.

II. Comentariu

2.1. Încasarea veniturilor bugetare

Sumele aferente impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor obligaţii către bugetul general consolidat, cu termene de plată scadente până la finele anului 2013, se achită de către persoanele juridice şi fizice prin virament, potrivit programului stabilit de instituţiile de credit sau unităţile Trezoreriei Statului, după caz, la care au conturile deschise, astfel încât sumele respective să fie încasate în contul curent general al Trezoreriei Statului până la data de 31 decembrie 2013.

Instituţiile de credit vor lua măsuri pentru asigurarea decontării tuturor ordinelor de plată pentru Trezoreria Statului (OPT) reprezentând impozite, taxe, contribuţii şi alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv a sumelor în numerar achitate de persoanele fizice către bugete, potrivit convenţiilor încheiate în acest scop cu unităţile subordonate ale Ministerului Finanţelor Publice, cu autorităţile administraţiei publice locale sau cu alte instituţii publice, după caz, prezentate de către clienţi, astfel încât până la data de 31 decembrie 2013 sumele respective să fie încasate în contul curent general al Trezoreriei Statului.

În cursul lunii decembrie 2013, organele fiscale competente vor lua măsurile necesare pentru clarificarea şi distribuirea, până la finele anului, în conturile corespunzătoare de venituri bugetare, a tuturor sumelor încasate în conturile unice reprezentând obligaţii fiscale.

Eventualele sume încasate în conturile unice, rămase neclarificate la finele anului 2013, pot fi distribuite/compensate din oficiu de către organele fiscale competente, cu data operaţiunii 31 decembrie 2013.

La finele anului 2013, în conturile 20.47.01.01 „Venituri ale bugetului de stat – Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire" şi 22.47.03.02 „Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat – Contribuţii către bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj şi bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate încasate în contul unic, în curs de distribuire" pot rămâne numai sumele virate în cuantum mai mare decât suma obligaţiilor fiscale datorate, după efectuarea tuturor operaţiunilor de distribuire, inclusiv de compensare din oficiu.

2.2. Încheierea execuţiei bugetare la instituţiile publice

Ordonatorii principali de credite finanţaţi din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale pot deschide credite bugetare instituţiilor din subordine, inclusiv, asigurându-se astfel timpul necesar efectuării cheltuielilor până la finele anului. Repartizarea/retragerea creditelor bugetare deschise poate fi efectuată de către ordonatorii principali şi secundari de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor fondurilor speciale, cu respectarea regulilor aplicabile.

Instituţiile şi autorităţile publice autonome, instituţiile publice finanţate integral din venituri proprii, instituţiile publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale, după caz, ale căror bugete de venituri şi cheltuieli nu sunt aprobate până la finele anului 2013 pot efectua cheltuieli în anul 2014, până la aprobarea bugetelor de venituri şi cheltuieli, în cadrul limitelor lunare de cheltuieli care nu pot depăşi, de regulă, 1/12 din prevederile bugetului anului precedent, cu excepţia cazurilor deosebite, temeinic justificate de către ordonatorul de credite.

Instituţiile publice care au acordat avansuri pentru realizarea unor acţiuni şi categorii de cheltuieli finanţate din fonduri publice vor lua măsuri pentru recuperarea şi justificarea acestora de către contractori sau alţi beneficiari de avansuri.

Valuta achiziţionată de către instituţiile publice finanţate integral sau parţial de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale şi bugetele locale pentru efectuarea de cheltuieli, rămasă neutilizată, se schimbă în lei până la finalul lunii decembrie 2013 prin instituţiile de credit prin care aceasta a fost achiziţionată, iar cu contravaloarea în lei se reconstituie plăţile de casă, la subdiviziunile corespunzătoare de cheltuieli. Până la acelaşi termen, instituţiile publice vor schimba în lei sumele reprezentând venituri bugetare încasate în valută, prin instituţiile de credit prin care acestea au fost încasate, sumele respective urmând a fi virate în conturile bugetelor cărora se cuvin, deschise la unităţile Trezoreriei Statului.

Garanţiile în valută depuse la unităţile vamale, aflate în conturi deschise la instituţii de credit, se reportează în anul următor pentru a fi utilizate în scopul pentru care au fost constituite.

Disponibilităţile rămase în contul instituţiilor publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale sau bugetele locale, după caz, după efectuarea operaţiunilor de regularizare în limita subvenţiilor primite, se reportează în anul următor cu aceeaşi destinaţie.

Pentru operaţiunile aferente datei de 31 decembrie 2013, înregistrate de unităţile teritoriale ale Trezoreriei Statului în contul 61.99 „Operaţiuni în curs de lămurire" pentru care au fost epuizate toate posibilităţile de înregistrare în conturile corecte, se întocmesc retururi la încasare. Returile la încasare se înregistrează ca operaţiuni ale anului 2014. Eventualele plăţi dispuse de instituţiile publice, la finele anului 2013, aferente unor cheltuieli angajate, lichidate, ordonanţate şi plătite în limita creditelor bugetare aprobate în bugetul anului 2013 şi care sunt returnate în anul 2014 ca urmare a unor erori de completare a ordinelor de plată, pot fi reiniţiate la plată din conturile în care sumele respective au fost încasate, fără afectarea bugetului anului 2014.

2.3. Regularizări financiare cu bugetul de stat şi bugetele locale de către regiile autonome, societăţile sau companiile naţionale şi societăţile comerciale

Regiile autonome, societăţile sau companiile naţionale şi societăţile comerciale care au beneficiat în anul 2013 de subvenţii ori transferuri de la bugetul de stat sau de la bugetele

locale, după caz, au obligația de a verifica, pe baza deconturilor anuale, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și, în cazul în care se constată că s-au primit sume în plus, acestea vor fi restituite bugetului de stat ori bugetelor locale. Ordonatorii de credite au obligația de a comunica operatorilor economici cărora le-au acordat subvenții sau transferuri conturile de cheltuieli bugetare în care se restituie sumele alocate în plus.

Articolul 40. Bilanțul instituțiilor publice

(1) Ministerul Economiei și Finanțelor întocmește anual bilanțul instituțiilor publice.

(2) Bilanțul anual al instituțiilor publice, în structura stabilită de Ministerul Economiei și Finanțelor, se prezintă Guvernului pentru adoptare odată cu contul general anual de execuție a bugetului de stat.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012;
- Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice;
- O.M.F.P. nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește metodologia privind bilanțul anual al instituțiilor publice, respectiv stabilirea procedurilor, a persoanelor implicate și a documentelor privind execuția cheltuielilor care se efectuează din fonduri publice.

II. Comentariu

2.1. Angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale

Instituțiile publice, indiferent de subordonare și de modul de finanțare a cheltuielilor, au obligația să respecte procedurile privind parcurgerea celor patru faze ale execuției bugetare a cheltuielilor, respectiv angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor, precum și să organizeze, să conducă evidența și să raporteze angajamentele bugetare și legale începând cu anul bugetar 2003. Execuția bugetară se bazează pe principiul separării atribuțiilor persoanelor care au calitatea de ordonator de credite de atribuțiile persoanelor care au calitatea de contabil. Ordonatorii de credite sunt autorizați să angajeze, să lichideze și să ordonanțeze cheltuieli pe parcursul exercițiului bugetar, în limita creditelor bugetare aprobate, iar plata cheltuielilor se efectuează de persoanele autorizate care, potrivit legii, poartă denumirea generică de contabil. Operațiunile specifice angajării, lichidării și ordonanțării cheltuielilor sunt în competența ordonatorilor de credite și se efectuează pe baza propunerilor compartimentelor de specialitate ale instituției publice. Ordonatorii de credite pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane împuternicite în acest scop. Actele de delegare a atribuțiilor desemnează persoanele din cadrul instituțiilor publice împuternicite să semneze pentru și în numele ordonatorilor de credite. În actul de delegare trebuie să se specifice limitele și condițiile delegării, respectiv atribuțiile persoanelor delegate să semneze documentele de angajare, lichidare și ordonanțare a cheltuielilor, precum și subdiviziunile clasificației bugetului

aprobat pentru care au fost împuternicite să efectueze aceste operaţiuni şi termenul de valabilitate a împuternicirii. Actele de delegare, însoţite de specimenele de semnături ale persoanelor care au fost împuternicite, trebuie comunicate: persoanelor împuternicite; conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) care nu poate efectua nicio plată ordonanţată de o persoană care nu a fost împuternicită în acest sens; persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu.

2.1.1. Angajarea cheltuielilor

Sumele aprobate prin buget drept cheltuieli reprezintă limite maxime care nu pot fi depăşite. Creditul de angajament reprezintă limita maximă a cheltuielilor ce pot fi angajate în timpul exerciţiului bugetar, în limitele aprobate. Creditul bugetar este suma aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordonanţa şi efectua plăţi în cursul anului bugetar pentru angajamentele contractate în cursul exerciţiului bugetar şi/sau din exerciţii anterioare pentru acţiuni multianuale, respectiv se pot angaja, ordonanţa şi efectua plăţi din buget pentru celelalte acţiuni. Acţiunile multianuale reprezintă programe, proiecte şi altele asemenea care se desfăşoară pe o perioadă mai mare de un an şi dau naştere la credite de angajament şi credite bugetare. Fondurile aferente acestor acţiuni multianuale se vor evidenţia sub forma creditelor de angajament şi a creditelor bugetare, în anexele la bugetele ordonatorilor principali de credite. Pentru acţiunile multianuale se înscriu distinct în buget creditele de angajament şi creditele bugetare. Pentru acţiunile multianuale, ordonatorii de credite încheie angajamente legale în limita creditelor de angajament aprobate în buget pentru exerciţiul bugetar respectiv.

Cheltuielile de investiţii se angajează individual în cadrul angajamentelor multianuale care reprezintă limita superioară de angajare.

Toate angajamentele legale din care rezultă o cheltuială pentru investiţii publice sau alte cheltuieli asimilate investiţiilor, cofinanţate de o instituţie internaţională, se vor efectua în conformitate cu prevederile acordului de finanţare.

Creditele bugetare aferente acţiunilor multianuale reprezintă limita superioară a cheltuielilor care urmează a fi ordonanţate şi plătite în cursul exerciţiului bugetar. Plăţile respective sunt aferente angajamentelor legale efectuate în limita creditelor de angajament aprobate în exerciţiul bugetar curent sau în exerciţiile bugetare anterioare.

Angajarea cheltuielilor bugetare, altele decât cele care privesc acţiuni multianuale, se face numai în limita creditelor bugetare aprobate.

Ordonatorii de credite au obligaţia de a angaja şi de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor şi potrivit destinaţiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituţiilor publice şi cu respectarea dispoziţiilor legale.

Angajarea oricărei cheltuieli din fonduri publice îmbracă două forme de angajamente:

a) Angajamentul legal – fază în procesul execuţiei bugetare, reprezentând orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligaţie pe seama fondurilor publice.

Angajamentul legal trebuie să se prezinte sub formă scrisă şi să fie semnat de ordonatorul de credite. Angajamentul legal ia forma unui contract de achiziţie publică, comandă, convenţie, contract de muncă, acte de control, acord de împrumut etc.

În toate actele juridice prin care se contractează o datorie a statului rezultată din contractarea unor împrumuturi interne sau externe sau o datorie rezultată dintr-un contract, comandă etc. trebuie să se facă menţiuni cu privire la instituţia care are prevăzute în buget creditele aferente angajamentului respectiv şi subdiviziunea bugetară la care sunt prevăzute acestea şi de la care urmează să se facă plata. Sarcina înscrierii datelor respective revine compartimentelor de specialitate care elaborează proiectele angajamentelor legale.

Înainte de a angaja şi a utiliza creditele bugetare, respectiv înainte de a lua orice măsură care ar produce o cheltuială, ordonatorii de credite trebuie să se asigure că măsura luată respectă principiile unei bune gestiuni financiare, ale unui management financiar sănătos, în special ale economiei şi eficienţei cheltuielilor.

În acest scop, utilizarea creditelor bugetare trebuie să fie precedată de o evaluare care să asigure faptul că rezultatele obținute sunt corespunzătoare resurselor utilizate.

Proiectele angajamentelor legale reprezintă decizii de principiu luate de ordonatorii de credite, care implică o obligație de efectuare a unei cheltuieli față de terțe persoane.

Aceste proiecte de angajamente legale nu pot fi aprobate de către ordonatorul de credite decât dacă au primit în prealabil viza de control financiar preventiv propriu în condițiile legii.

Angajarea şi ordonanțarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar preventiv propriu, potrivit dispozițiilor legale.

La instituțiile publice la care operațiunile sunt supuse controlului financiar preventiv delegat, angajarea şi ordonanțarea cheltuielilor se efectuează şi cu viza prealabilă a controlorului delegat, conform legislației în vigoare.

Angajarea cheltuielilor se efectuează în tot cursul exercițiului bugetar, astfel încât să existe certitudinea că bunurile şi serviciile care fac obiectul angajamentelor vor fi livrate, respectiv prestate, şi se vor plăti în exercițiul bugetar respectiv.

Ordonatorii de credite nu pot angaja cheltuieli într-o perioadă în care se ştie că bunul, lucrarea sau serviciul nu va putea fi executat, recepționat şi plătit până la data de 31 decembrie a exercițiului bugetar curent, respectiv ultima zi de plată prevăzută în Programul calendaristic pentru derularea principalelor operațiuni de încheiere a exercițiului bugetar, cu excepția acțiunilor multianuale.

În situația în care, din motive obiective, angajamentele legale de cheltuieli nu pot fi plătite până la finele anului, acestea se vor plăti din creditele bugetare ale exercițiului bugetar următor.

Ordonatorilor de credite li se interzice să ia cu bună ştiință măsuri care au ca obiect angajarea de cheltuieli peste sumele aprobate în buget, la partea de cheltuieli, cu excepția angajamentelor multianuale efectuate în condițiile legii.

Ordonatorii de credite nu pot încheia niciun angajament legal cu terțe persoane fără viza de control financiar preventiv propriu decât în condițiile autorizate de lege.

După semnarea angajamentului legal de către ordonatorul de credite, acesta se transmite compartimentului de contabilitate pentru înregistrare în evidența cheltuielilor angajate.

b) Angajamentul bugetar – orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, afectează fonduri publice unor anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate.

În aplicarea principiului anualității, potrivit căruia „plățile efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparțin exercițiului corespunzător de execuție a bugetului respectiv", şi a prevederilor legale, potrivit cărora pentru a efectua o plată este obligatorie parcurgerea prealabilă a celor trei faze, respectiv angajarea, lichidarea, ordonanțarea, se impune punerea în rezervă a creditelor bugetare angajate, astfel încât toate angajamentele legale încheiate în cursul unui exercițiu bugetar sau în exercițiile precedente de ordonatorul de credite sau de alte persoane împuternicite să poată fi plătite în cursul exercițiului bugetar respectiv, în limita creditelor bugetare aprobate.

În vederea respectării acestei cerințe, angajamentul bugetar prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate, precedă angajamentul legal.

Este interzis ordonatorilor de credite aprobarea unor angajamente legale fără asigurarea că au fost rezervate şi fondurile publice necesare plății acestora în exercițiul bugetar, cu excepția acțiunilor multianuale.

Valoarea angajamentelor legale nu poate depăşi valoarea angajamentelor bugetare şi, respectiv, a creditelor bugetare aprobate, cu excepția angajamentelor legale aferente acțiunilor multianuale care nu pot depăşi creditele de angajament aprobate în buget.

Angajarea cheltuielilor trebuie să se facă întotdeauna în limita disponibilului de credite bugetare şi, respectiv, în limita disponibilului de credite de angajament pentru acțiuni multianuale.

În scopul garantării acestei reguli, angajamentele legale, respectiv toate actele prin care statul sau unitățile administrativ-teritoriale contractează o datorie față de terții creditori, sunt

precedate de angajamente bugetare, respectiv de rezervarea creditelor necesare plății angajamentelor legale.

Angajamentele bugetare pot fi:

b[1]) angajamente bugetare individuale;

Angajamentul bugetar individual este un angajament specific unei anumite operațiuni noi care urmează să se efectueze.

Angajamentul bugetar individual se prezintă la viză persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu în acelaşi timp cu proiectul angajamentului legal individual.

b[2]) angajamente bugetare globale.

Pentru cheltuieli curente de natură administrativă, ce se efectuează în mod repetat pe parcursul aceluiaşi exercițiu bugetar, se pot întocmi propuneri de angajamente legale provizorii, materializate în bugete previzionale, care se înaintează pentru viza de control financiar preventiv propriu împreună cu angajamentele bugetare globale.

Angajamentul bugetar global este un angajament bugetar aferent angajamentului legal provizoriu care priveşte cheltuielile curente de funcționare de natură administrativă, cum ar fi:

- cheltuieli de deplasare;
- cheltuieli de protocol;
- cheltuieli de întreținere şi gospodărie (încălzit, iluminat, apă, canal, salubritate, poştă, telefon, radio, furnituri de birou etc.);
- cheltuieli cu asigurările;
- cheltuieli cu chiriile;
- cheltuieli cu abonamentele la reviste, buletine lunare etc.

Modelul angajamentului bugetar este prezentat în anexa nr. 2 la prezentele norme metodologice.

În cazul angajamentelor legale provizorii, ordonatorul de credite verifică faptul ca angajamentele legale individuale încheiate să nu depăşească valoarea angajamentelor provizorii care au fost emise anterior.

Angajamentele legale individuale aprobate până la finele anului, acoperite de aceste angajamente legale provizorii, nu trebuie înaintate pentru viza de control financiar preventiv propriu.

Angajamentele legale individuale care depăşesc valoarea angajamentelor legale provizorii se supun vizei de control financiar preventiv.

Angajamentele bugetare se realizează prin emiterea unui document scris privind angajamentul bugetar individual şi angajamentul bugetar global, prin care se certifică existența unor credite bugetare disponibile şi se pun în rezervă (se blochează) creditele aferente unei cheltuieli, potrivit destinației prevăzute în buget.

Propunerile de angajamente se înaintează din timp persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu, pentru a da posibilitate acesteia să îşi exercite atribuțiile conform legii.

Propunerile de angajare a cheltuielilor trebuie însoțite de toate documentele justificative aferente şi, dacă este cazul, de orice alte documente şi informații solicitate de către persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu.

La finele anului, persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu analizează modul de realizare a cheltuielilor care au făcut obiectul angajamentelor bugetare globale, precum şi dacă totalul angajamentelor legale individuale aferente acestora este la nivelul angajamentelor legale provizorii.

În cazul în care nu există diferențe semnificative între cheltuielile previzionate şi cele definitive, persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu avizează angajamentul bugetar global care devine definitiv.

Dacă persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu constată diferențe semnificative, atunci poate hotărî asupra includerii în viitor a cheltuielilor de natura

celor care au făcut obiectul angajamentelor bugetare globale în categoria angajamentelor bugetare individuale.

Avizarea constă în semnarea de către persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu sau înlocuitorul de drept al acesteia a propunerii de angajare a unei cheltuieli şi a angajamentului bugetar, care vor fi ştampilate şi datate.

Avizarea proiectelor de angajamente legale se poate face după îndeplinirea următoarelor condiţii:

a) proiectul de angajament legal a fost prezentat în conformitate cu prezentele norme metodologice;

b) existenţa creditelor bugetare disponibile la subdiviziunea corespunzătoare din bugetul aprobat;

c) proiectul de angajament legal se încadrează în limitele angajamentului bugetar, stabilite potrivit legii;

d) proiectul de angajament legal respectă toate prevederile legale care îi sunt aplicabile, în vigoare la data efectuării sale (controlul de legalitate);

e) proiectul de angajament legal respectă sub toate aspectele ansamblul principiilor şi regulilor procedurale şi metodologice care sunt aplicabile categoriei de cheltuieli din care fac parte (controlul de regularitate).

Persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu poate să refuze acordarea vizei dacă se consideră că nu sunt îndeplinite condiţiile menţionate mai sus.

După avizarea angajamentului bugetar individual sau global, după caz, de către persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu, acesta se semnează de ordonatorul de credite şi se transmite compartimentului de contabilitate pentru înregistrare în evidenţa cheltuielilor angajate.

Creditele bugetare neangajate, precum şi creditele bugetare angajate şi neutilizate până la finele exerciţiului bugetar sunt anulate de drept.

Orice cheltuială angajată şi neplătită până la data de 31 decembrie a exerciţiului bugetar curent se va plăti în contul bugetului pe anul următor din creditele bugetare aprobate în acest scop.

Această cheltuială trebuie să se raporteze la finele anului curent pe baza datelor din contabilitatea cheltuielilor angajate.

În angajamentele legale individuale şi cele provizorii, precum şi în angajamentele bugetare individuale sau globale se precizează subdiviziunile bugetul aprobat.

Salariile personalului cuprins în statele de funcţii anexate bugetului aprobat şi obligaţiile aferente acestora, pensiile şi ajutoarele sociale stabilite conform legilor în vigoare, precum şi cheltuielile cu dobânzile şi alte cheltuieli aferente datoriei publice se consideră angajamente legale şi bugetare de la data de 1 ianuarie a fiecărui an cu întreaga sumă a creditelor bugetare aprobate.

În situaţia în care se impune majorarea sau diminuarea unor angajamente legale, este necesară elaborarea unor propuneri de modificare a angajamentelor legale şi bugetare iniţiale, însoţite de memorii justificative.

2.1.2. Lichidarea cheltuielilor

Este faza în procesul execuţiei bugetare în care se verifică existenţa angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea sumei datorate, se verifică condiţiile de exigibilitate ale angajamentului legal pe baza documentelor justificative care să ateste operaţiunile respective.

Verificarea existenţei obligaţiei de plată se realizează prin verificarea documentelor justificative din care să rezulte pretenţia creditorului, precum şi realitatea „serviciului efectuat" (bunurile au fost livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sau, după caz, existenţa unui titlu care să justifice plata: titlu executoriu, acord de împrumut, acord de grant etc.).

Salariile şi indemnizaţiile vor fi lichidate în baza statelor de plată colective, întocmite de compartimentul de specialitate, cu excepţia cazurilor în care este necesară lichidarea individuală.

Determinarea sau verificarea existenţei sumei datorate creditorului se efectuează de către persoana împuternicită de ordonatorul de credite, pe baza datelor înscrise în factură şi a documentelor întocmite de comisia de recepţie constituită potrivit legii (proces-verbal de recepţie – cod 14-2-5, proces-verbal de recepţie provizorie – cod 14-2-5/a, proces-verbal de punere în funcţiune – cod 14-2-5/b, în cazul mijloacelor fixe, nota de recepţie şi constatare de diferenţe – cod 14-3-1A, în cazul bunurilor de natura stocurilor, şi alte documente prevăzute de lege, după caz).

Documentele care atestă bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sau din care reies obligaţii de plată certe se vizează pentru „bun de plată" de ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuţii, prin care se confirmă că:

- bunurile furnizate au fost recepţionate, cu specificarea datei şi a locului primirii;
- lucrările au fost executate şi serviciile prestate;
- bunurile furnizate au fost înregistrate în gestiune şi în contabilitate, cu specificarea gestiunii şi a notei contabile de înregistrare;
- condiţiile cu privire la legalitatea efectuării rambursărilor de rate sau a plăţilor de dobânzi la credite ori împrumuturi contractate/garantate sunt îndeplinite;
- alte condiţii prevăzute de lege sunt îndeplinite.

Prin acordarea semnăturii şi menţiunii „bun de plată" pe factură, se atestă că serviciul a fost efectuat corespunzător de către furnizor şi că toate poziţiile din factură au fost verificate.

Condiţiile de exigibilitate a obligaţiei se verifică pe baza datelor cuprinse în angajamentele legale, care trebuie să cuprindă şi date cu privire la termenele de plată a obligaţiei.

Persoana împuternicită să efectueze lichidarea cheltuielilor verifică personal documentele justificative şi confirmă pe propria răspundere că această verificare a fost realizată.

Documentele care atestă parcurgerea fazei de lichidare a cheltuielilor stau la baza înregistrării în contabilitatea patrimonială a instituţiei publice pentru reflectarea serviciului efectuat şi a obligaţiei de plată faţă de terţii creditori.

2.1.3. Ordonanţarea cheltuielilor

Este faza în procesul execuţiei bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri au fost efectuate sau alte creanţe au fost verificate şi că plata poate fi realizată. Persoana desemnată de ordonatorul de credite confirmă că există o obligaţie certă şi o sumă datorată, exigibilă la o anumită dată, şi în acest caz ordonatorul de credite bugetare poate emite „ordonanţarea de plată" pentru efectuarea plăţii.

Ordonanţarea de plată este documentul intern prin care ordonatorul de credite dă dispoziţie conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) să întocmească instrumentele de plată a cheltuielilor.

Modelul formularului „ordonanţare de plată" este prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice.

Ordonanţarea de plată trebuie să conţină date cu privire la:

- exerciţiul bugetar în care se înregistrează plata;
- subdiviziunea bugetară la care se înregistrează plata;
- suma de plată (în cifre şi litere) exprimată în monedă naţională sau în monedă străină, după caz;
- datele de identificare a beneficiarului plăţii;
- natura cheltuielilor;
- modalitatea de plată.

La înscrierea informaţiilor în coloana 1 „Disponibil înaintea efectuării plăţii" din formularul „Ordonanţare de plată" se va ţine cont de angajamentele bugetare evidenţiate în contul 8066

„Angajamente bugetare", precum şi de plăţile efectuate din contul 770 „Finanţarea de la buget" sau din alte conturi de disponibilităţi, după caz, dar şi de cheltuielile care au fost angajate, lichidate şi ordonanţate anterior şi care nu au apărut decontate în extrasul de cont la momentul întocmirii formularului „Ordonanţare de plată".

Ordonanţarea de plată este datată şi semnată de ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuţii.

Ordonanţarea de plată va fi însoţită de documentele justificative în original şi va purta viza persoanelor autorizate din compartimentele de specialitate, care să confirme corectitudinea sumelor de plată, livrarea şi recepţionarea bunurilor, executarea lucrărilor şi prestarea serviciilor, existenţa unui alt titlu care să justifice plata, precum şi, după caz, înregistrarea bunurilor în gestiunea instituţiei şi în contabilitatea acesteia.

Facturile în original sau alte documente întocmite în vederea plăţii cheltuielilor vor purta obligatoriu numărul, data notei contabile şi semnătura persoanei care a înregistrat în contabilitate lichidarea cheltuielilor.

În cazuri excepţionale, când nu este posibilă prezentarea documentelor justificative în original, vor fi acceptate şi copii ale documentelor justificative, certificate pentru conformitatea cu originalul de către ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuţii.

În situaţia în care, în conformitate cu prevederile contractuale, urmează să se efectueze plata în rate a bunurilor livrate, lucrărilor executate şi a serviciilor prestate, se vor avea în vedere următoarele:

- prima ordonanţare de plată va fi însoţită de documentele justificative care dovedesc obligaţia către creditor pentru plata ratei respective;
- ordonanţările de plată ulterioare vor face referire la documentele justificative deja transmise conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil).

La emiterea ordonanţării de plată finale ordonatorul de credite confirmă că operaţiunea s-a finalizat.

Înainte de a fi transmisă compartimentului financiar (financiar-contabil) pentru plată, ordonanţarea de plată se transmite pentru avizare persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu.

Scopul acestei avizări este de a stabili că:

- ordonanţarea de plată a fost emisă corect;
- ordonanţarea de plată corespunde cu cheltuielile angajate şi suma respectivă este exactă;
- cheltuiala este înscrisă la subdiviziunea corespunzătoare din bugetul aprobat;
- există credite bugetare disponibile;
- documentele justificative sunt în conformitate cu reglementările în vigoare;
- numele şi datele de identificare ale creditorului sunt corecte.

Nicio ordonanţare de plată nu poate fi prezentată spre semnare ordonatorului de credite, decât după ce persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu a acordat viza.

Persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu se asigură că ordonanţările supuse vizei se referă la angajamente de cheltuieli deja vizate şi că sunt îndeplinite condiţiile de lichidare a angajamentelor.

Ordonanţările de plată nevizate de persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu sunt nule şi fără valoare pentru conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) care urmează să facă plata, dacă nu sunt autorizate în condiţiile prevăzute de lege.

După aprobare, ordonanţarea de plată împreună cu toate documentele justificative în original se înaintează conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) pentru plată.

Primele trei faze ale procesului execuţiei bugetare a cheltuielilor se realizează în cadrul instituţiei publice, răspunderea pentru angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor revenindu-i ordonatorului de credite bugetare sau persoanelor împuternicite să exercite această calitate prin delegare, potrivit legii.

2.1.4. Plata cheltuielilor

Plata cheltuielilor este faza finală a execuţiei bugetare prin care instituţia publică este eliberată de obligaţiile sale faţă de terţii-creditori.

Plata cheltuielilor se efectuează de persoanele autorizate care, potrivit legii, poartă denumirea generică de contabil, în limita creditelor bugetare şi destinaţiilor aprobate în condiţiile dispoziţiilor legale, prin unităţile de trezorerie şi contabilitate publică la care îşi au conturile deschise, cu excepţia plăţilor în valută, care se efectuează prin bănci, sau a altor plăţi prevăzute de lege să se efectueze prin bănci.

Plata cheltuielilor este asigurată de şeful compartimentului financiar (financiar-contabil) în limita creditelor bugetare deschise şi neutilizate sau a disponibilităţilor aflate în conturi, după caz.

În cazul instituţiilor publice care nu au în structura lor un compartiment financiar sau financiar-contabil, plata cheltuielilor se va efectua de către persoana desemnată de ordonatorul de credite să îndeplinească această atribuţie în cadrul instituţiei publice.

Instrumentele de plată utilizate de instituţiile publice, respectiv cecul de numerar şi ordinul de plată pentru trezoreria statului (OPHT), se semnează de două persoane autorizate în acest sens, dintre care prima semnătură este cea a conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil), iar a doua, a persoanei cu atribuţii în efectuarea plăţii.

Plata se efectuează de conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:

- cheltuielile care urmează să fie plătite au fost angajate, lichidate şi ordonanţate;
- există credite bugetare deschise/repartizate sau disponibilităţi în conturi de disponibil;
- subdiviziunea bugetului aprobat de la care se efectuează plata este cea corectă şi corespunde naturii cheltuielilor respective;
- există toate documentele justificative care să justifice plata;
- semnăturile de pe documentele justificative aparţin ordonatorului de credite sau persoanelor desemnate de acesta să exercite atribuţii ce decurg din procesul executării cheltuielilor bugetare, potrivit legii;
- beneficiarul sumelor este cel îndreptăţit potrivit documentelor care atestă serviciul efectuat;
- suma datorată beneficiarului este corectă;
- documentele de angajare şi ordonanţare au primit viza de control financiar preventiv propriu;
- documentele sunt întocmite cu toate datele cerute de formular;
- alte condiţii prevăzute de lege.

Nu se poate efectua plata:

- în cazul în care nu există credite bugetare deschise şi/sau repartizate ori disponibilităţile sunt insuficiente;
- când nu există confirmarea serviciului efectuat şi documentele nu sunt vizate pentru „bun de plată";
- când beneficiarul nu este cel faţă de care instituţia are obligaţii;
- când nu există viza de control financiar preventiv propriu pe ordonanţarea de plată şi nici autorizarea prevăzută de lege.

În cazul constatării unei erori în legătură cu plata ce urmează să fie efectuată, conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) suspendă plata.

Motivele deciziei de suspendare a plăţii se prezintă într-o declaraţie scrisă care se trimite ordonatorului de credite şi spre informare persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu.

Ordonatorul de credite poate solicita în scris şi pe propria răspundere efectuarea plăţilor.

În vederea efectuării cheltuielilor, instituţiile publice au obligaţia de a prezenta unităţilor de trezorerie şi contabilitate publică la care au conturile deschise bugetul de venituri şi cheltuieli aprobat şi repartizat pe trimestre, pe modelele elaborate de Ministerul Finanţelor Publice.

Pentru efectuarea cheltuielilor de capital, instituţiile publice vor prezenta unităţilor de trezorerie şi contabilitate publică şi programul de investiţii aprobat în condiţiile legii.

Creditele bugetare aprobate în buget vor putea fi utilizate la cererea ordonatorilor de credite numai după deschiderea de credite de către ordonatorii principali de credite, repartizarea creditelor bugetare pentru bugetul propriu şi pentru ordonatorii de credite secundari sau terţiari, după caz, şi/sau alimentarea cu fonduri a conturilor deschise pe seama acestora.

Deschiderea conturilor de cheltuieli şi de disponibilităţi de către instituţiile publice se efectuează potrivit normelor privind organizarea şi funcţionarea trezoreriilor statului.

Dreptul de administrare şi dispoziţie asupra conturilor de cheltuieli bugetare sau de disponibil, deschise la unităţile de trezorerie şi contabilitate publică şi bănci, se va exercita în mod exclusiv de către instituţiile publice pe seama cărora au fost deschise, prin persoanele special împuternicite în acest sens, după comunicarea către trezorerie sau bancă a împuternicirilor şi a fişelor cu specimenele de semnături ale persoanelor abilitate să efectueze plata, împreună cu amprenta ştampilei.

Ordinele de plată se emit pe numele fiecărui creditor. Acestea vor fi datate şi vor avea înscrise în spaţiul rezervat obiectul plăţii şi subdiviziunea bugetului aprobat de la care se face plata.

Ordinele de plată se înscriu într-un registru distinct, vor purta un număr de ordine unic, începând cu numărul 1, în ordine crescătoare, pentru fiecare ordonator de credite şi pentru fiecare exerciţiu bugetar.

Un ordin de plată nu poate cuprinde plăţi referitoare la mai multe subdiviziuni ale bugetului aprobat.

Ordinele de plată se emit pe baza documentelor justificative din care să reiasă că urmează să se achite integral sau parţial o datorie contractată şi justificată.

Se exceptează de la această regulă ordinele de plată ce se emit pentru plata de avansuri.

Acţiunile şi categoriile de cheltuieli pentru care se pot acorda plăţi în avans din fonduri publice sunt cele stabilite prin hotărâri ale Guvernului.

Sumele reprezentând plăţi în avans nejustificate prin bunuri livrate, lucrări executate şi servicii prestate până la sfârşitul anului se recuperează de către instituţia publică care a acordat avansurile şi se vor restitui bugetului din care au fost acordate, cu perceperea dobânzilor şi penalităţilor de întârziere aferente, potrivit legii.

Din conturile de cheltuieli bugetare sau de disponibilităţi, după caz, instituţiile publice pot ridica, pe bază de cecuri pentru ridicare de numerar, numerarul pentru efectuarea plăţilor de salarii, premii, deplasări, precum şi pentru alte cheltuieli care nu se pot efectua prin virament, cum ar fi: drepturi cu caracter social, burse pentru elevi şi studenţi, ajutoare etc.

În fila de cec se menţionează şi natura cheltuielilor care urmează să se efectueze din numerarul ridicat.

Instituţiile publice vor lua măsurile necesare pentru reducerea la maximum a plăţilor în numerar, efectuând prin casieria proprie numai acele cheltuieli de volum redus care nu se justifică a fi efectuate prin virament.

Sumele ridicate în numerar se păstrează în casieria instituţiei publice în condiţii de siguranţă.

În vederea efectuării de plăţi în numerar pentru deplasări sau achiziţionarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii se pot acorda avansuri în numerar persoanelor desemnate pe baza „Dispoziţiei de plată – încasare către casierie" (cod 14-4-4), semnată de conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) şi de persoanele cu atribuţii în efectuarea plăţilor în numerar. Justificarea avansurilor în numerar se efectuează în baza

documentelor justificative eliberate de agenţii economici sau de persoane fizice autorizate, respectiv facturi fiscale (cod 14-4-10/A), facturi (cod 14-4-10/aA), chitanţe (cod 14-4-1), bon de comandă – chitanţă (cod 14-4-11) sau alte formulare ori documente privind activitatea financiară şi contabilă cu regim special, aprobate potrivit legii.

2.1.5. Organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale

Instituţiile publice, indiferent de subordonare şi de modul de finanţare a cheltuielilor, au obligaţia să organizeze evidenţa angajamentelor bugetare şi legale.

Evidenţa angajamentelor bugetare şi legale este ţinută de compartimentul de contabilitate, iar persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu va supraveghea organizarea şi ţinerea evidenţei, actualizarea şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale.

Scopul organizării evidenţei angajamentelor bugetare este de a furniza informaţii în orice moment şi pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exerciţiul bugetar curent cu privire la creditele bugetare consumate prin angajare şi prin comparaţie să se determine creditele bugetare disponibile care pot fi angajate în viitor.

Scopul organizării evidenţei angajamentelor legale este de a furniza informaţii în orice moment şi pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exerciţiul bugetar curent cu privire la angajamentele legale anuale sau multianuale aprobate de ordonatorul de credite.

Evidenţa angajamentelor bugetare şi legale se va ţine în mod obligatoriu de către compartimentul contabilitate/financiar-contabilitate. Ţinerea acestei evidenţe în paralel şi la alte compartimente, inclusiv de persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu, este opţională.

În acest scop, printr-un act de decizie administrativă se vor desemna persoana (persoanele) şi înlocuitorii acesteia care vor avea atribuţii pe linia organizării şi conducerii evidenţei angajamentelor bugetare şi legale.

Principalele atribuţii ale acestora privesc:

a) evidenţa creditelor bugetare aprobate în exerciţiul bugetar curent, precum şi a modificărilor intervenite pe parcursul exerciţiului bugetar curent cu ajutorul contului 8060 „Credite bugetare aprobate";

b) evidenţa angajamentelor bugetare cu ajutorul contului 8066 „Angajamente bugetare";

c) compararea datelor din conturile 8060 „Credite bugetare aprobate" şi 8066 „Angajamente bugetare" şi determinarea creditelor bugetare disponibile care pot fi angajate;

d) evidenţa angajamentelor legale cu ajutorul contului 8067 „Angajamente legale";

e) la finele lunii, reevaluarea angajamentelor legale exprimate în alte monede decât moneda naţională, la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil pentru ultima zi lucrătoare a lunii.

Cu diferenţele din reevaluare se majorează sau se diminuează, după caz, valoarea angajamentelor bugetare şi legale din conturile 8066 „Angajamente bugetare" şi 8067 „Angajamente legale";

f) la finele anului, înregistrarea în creditul contului 8067 „Angajamente legale" a totalului plăţilor efectuate în cursul anului în contul angajamentelor legale încheiate. Datele se preiau din conturile 700 „Finanţarea bugetară privind anul curent", 120 „Disponibil al instituţiei publice finanţate din venituri proprii", 119 „Disponibil din fonduri cu destinaţie specială şi de redistribuire" etc.

Procedura de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor bugetare trebuie să dea posibilitatea de a asigura pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat în exerciţiul bugetar curent informaţii cu privire la:

a) creditele bugetare disponibile;

b) angajamentele legale;

c) plăţile efectuate în baza angajamentelor legale la un moment dat;

d) soldul angajamentelor legale care mai trebuie plătite la finele anului;

e) datele necesare întocmirii „Situaţiei privind execuţia cheltuielilor bugetare angajate la finele trimestrului", situaţie care este parte componentă din structura „Situaţiilor financiare" trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice.

Situaţia privind execuţia cheltuielilor angajate la finele trimestrului va fi însoţită de un raport explicativ privind toate informaţiile utile cu privire la angajamentele efectuate în cursul exerciţiului bugetar.

2.2. Aprobarea, depunerea şi componenţa situaţiilor financiare

Pentru instituţiile publice, documentul oficial de prezentare a situaţiei patrimoniului aflat în administrarea statului şi a unităţilor administrativ-teritoriale şi a execuţiei bugetului de venituri şi cheltuieli, îi reprezintă situaţiile financiare. Acestea se întocmesc conform normelor elaborate de Ministerul Finanţelor Publice, aprobate prin ordin al ministrului finanţelor publice. Situaţiile financiare se întocmesc în moneda naţională, respectiv în lei, fără subdiviziunile leului. Pentru necesităţile proprii de informare şi la solicitarea unor organisme internaţionale, se pot întocmi situaţii financiare şi într-o altă monedă. Întocmirea situaţiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune, potrivit normelor emise în acest scop de Ministerul Finanţelor Publice. Situaţiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare (active nete/patrimoniu net/capital propriu), precum şi a performanţei financiare şi a rezultatului patrimonial. Situaţiile financiare se semnează de conducătorul instituţiei şi de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. Instituţiile publice au obligaţia să prezinte la unităţile de trezorerie a statului la care au deschise conturile, situaţia fluxurilor de trezorerie pentru obţinerea vizei privind exactitatea plăţilor de casă, a soldurilor conturilor de disponibilităţi, după caz, pentru asigurarea concordanţei datelor din contabilitatea instituţiei publice cu cele din contabilitatea unităţilor de trezorerie a statului. Situaţiile fluxurilor de trezorerie care nu corespund cu datele din evidenţa trezoreriilor statului se vor restitui instituţiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare. Este interzis instituţiilor publice să centralizeze situaţiile financiare ale instituţiilor din subordine care nu au primit viza trezoreriei statului. Instituţiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite secundari sau terţiari depun un exemplar din situaţiile financiare trimestriale şi anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta. Unităţile fără personalitate juridică, subordonate instituţiei publice, organizează şi conduc contabilitatea operaţiunilor economico-financiare până la nivel de balanţă de verificare, fără a întocmi situaţii financiare. Activitatea desfăşurată în străinătate de unităţile fără personalitate juridică, subordonate instituţiilor publice din România, se include în situaţiile financiare ale persoanei juridice române şi se raportează pe teritoriul României. Situaţiile financiare trimestriale şi anuale cuprind: bilanţul; contul de rezultat patrimonial; situaţia fluxurilor de trezorerie; situaţia modificărilor în structura activelor/capitalurilor; anexe la situaţiile financiare, care includ: politici contabile şi note explicative; contul de execuţie bugetară.

2.3. Bilanţul instituţiilor publice

Bilanţul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale instituţiei publice la sfârşitul perioadei de raportare, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege. Pentru fiecare element de bilanţ trebuie prezentată valoarea aferentă elementului respectiv pentru exerciţiul financiar precedent. Dacă valorile prezentate anterior nu sunt comparabile, absenţa comparabilităţii trebuie prezentată în notele explicative. În bilanţ, elementele de natura activelor sunt prezentate în funcţie de gradul crescător al lichidităţii, iar elementele de natura datoriilor sunt prezentate în funcţie de gradul crescător al exigibilităţii. Un activ reprezintă o resursă controlată de către instituţia publică ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituţie şi al

cărui cost poate fi evaluat în mod credibil. O datorie reprezintă o obligație actuală a instituției publice ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care incorporează beneficii economice. Activele și datoriile curente se prezintă în bilanț distinct de activele și datoriile necurente. Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al statului sau unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii se mai numesc și active nete sau patrimoniu net și se determină ca diferența între active și datorii.

2.4. Contul de rezultat patrimonial

Contul de rezultat patrimonial prezintă situația veniturilor, finanțărilor și cheltuielilor din cursul exercițiului curent. Veniturile și finanțările sunt prezentate pe feluri de venituri după natura sau sursa lor, indiferent dacă au fost încasate sau nu. Cheltuielile sunt prezentate pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, indiferent dacă au fost plătite sau nu. În contul de rezultat patrimonial (economic) sunt prezentate și veniturile calculate (ex., venituri din reluarea provizioanelor și ajustărilor de valoare) care nu implică o încasare a acestora, precum și cheltuielile calculate (ex., cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările de valoare) care nu implică o plată a acestora. Pentru fiecare element din contul de rezultat patrimonial trebuie prezentată valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent. Dacă valorile prevăzute anterior nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative. Rezultatul patrimonial este un rezultat economic care exprimă performanța financiară a instituției publice, respectiv excedent sau deficit patrimonial. Acest rezultat se determină pe fiecare sursă de finanțare în parte, precum și pe total, ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent.

2.5. Situația fluxurilor de trezorerie

Situația Fluxurilor de trezorerie prezintă existența și mișcările de numerar divizate în:

- Fluxuri de trezorerie din activitatea operațională, care prezintă mișcările de numerar rezultate din activitatea curentă: încasări și plăți
- Fluxuri de trezorerie din activitatea de investiții, care prezintă mișcările de numerar rezultate din achizițiile ori vânzările de active fixe: încasări și plăți
- Fluxuri de trezorerie din activitatea de finanțare, care prezintă mișcările de numerar rezultate din împrumuturi primite și rambursate ori alte surse financiare: încasări și plăți

2.6. Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor

Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor trebuie să ofere informații referitoare la structura capitalurilor proprii, influențele rezultate din schimbarea politicilor contabile, influențele rezultate în urma reevaluării activelor, calculului și înregistrării amortizării sau din corectarea erorilor contabile. Situația prezintă în detaliu creșterile și diminuările din timpul anului al fiecărui element al conturilor de capital.

2.7. Contul de execuție bugetară

Contul de execuție bugetară va cuprinde toate operațiunile financiare din timpul exercițiului financiar cu privire la veniturile încasate și plățile efectuate, în structura în care a fost aprobat bugetul, și trebuie să conțină:

- informații privind veniturile: prevederi bugetare inițiale, prevederi bugetare definitive, drepturi constatate, încasări realizate, drepturi constatate de încasat;
- informații privind cheltuielile: credite bugetare inițiale, credite bugetare definitive, angajamente bugetare, angajamente legale, plăți efectuate, angajamente legale de plătit, cheltuieli efective (costuri, consumuri de resurse);
- informații privind rezultatul execuției bugetare (încasări realizate minus plăți efectuate).

Contul de execuție bugetară se întocmește pe baza datelor preluate din rulajele debitoare și creditoare ale conturilor de disponibil, care trebuie să corespundă cu cele din conturile deschise în trezorerie sau la bănci, după caz.

Comasarea prin absorbirea unei instituții publice de către o altă instituție publică are ca efect dizolvarea fără lichidare a instituției care își încetează existența și transmiterea patrimoniului său către instituția publică absorbantă, în starea în care se găsește la data comasării. Operațiile care trebuie efectuate, în situația comasării prin absorbire, divizare sau dizolvare, sunt: inventarierea patrimoniului și întocmirea situațiilor financiare de încetare a activității. În cazul comasării prin absorbire, instituția publică absorbantă dobândește toate bunurile, drepturile și obligațiile instituției publice care își încetează activitatea și care este absorbită. Predarea-primirea activelor și pasivelor instituției absorbite către instituția absorbantă are loc după publicarea actului de reorganizare și aprobarea de către ordonatorul principal de credite a inventarului, situațiilor financiare și contractelor în curs de execuție la data comasării.

Articolul 41. Contravenții

Constituie contravenție următoarele fapte:

1. deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate;

2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității prevăzute la art. 4 alin. (3), cu privire la:

a) aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație;

b) utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate;

c) întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse;

d) efectuarea inventarierii;

e) întocmirea, semnarea și depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale și, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile;

f) întocmirea, semnarea și depunerea la Ministerul Finanțelor Publice și la unitățile teritoriale ale acestuia, precum și la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice, potrivit legii;

g) depunerea declarației din care să rezulte că persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) nu au desfășurat activitate, respectiv a înștiințării prevăzute la art. 27 alin. (3^1) lit. b);

3. prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare;

4. nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declarațiilor prevăzute la art. 30 și 31;

5. nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale;

6. nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere ale societății-mamă de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale consolidate;

7. nerespectarea obligației privind auditarea, conform legii, a situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate;

8. nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situaţiilor financiare anuale, a situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile;

9. nerespectarea prevederilor art. 10 cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii.

Notă:
Art. 41 a fost modificat prin pct. 33 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:

- O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravenţiilor;
- O.U.G. nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea şi sancţionarea neregulilor apărute în obţinerea şi utilizarea fondurilor europene şi/sau a fondurilor publice naţionale aferente acestora.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea faptelor pe care legiuitorul le consideră contravenţie. Astfel, articolul clarifică neregulile care se sancţionează dacă fapta este săvârşită cu vinovăţie, fapta lezează valorile sociale care nu sunt ocrotite de legea penală şi fapta este stabilită prin actele normative emise de organele competente[1].

II. Comentariu

2.1. Analiza faptelor care se sancţionează în activitatea de contabilitate

Fapta care se sancţionează	Descrierea faptei	Persoana răspunzătoare
Deţinerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor şi datoriilor, precum şi efectuarea de operaţiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate	Operaţiunile care nu au fost înregistrate în contabilitate	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la aprobarea politicilor şi procedurilor contabile prevăzute de legislaţie	Neîntocmirea, întocmirea necorespunzătoare şi neaprobarea politicilor şi procedurilor contabile	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la utilizarea şi ţinerea registrelor de contabilitate	Utilizarea şi ţinerea deficitară a registrelor de contabilitate, respectiv neutilizarea acestora	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la întocmirea şi utilizarea documentelor justificative şi contabile pentru toate operaţiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea şi arhivarea acestora, precum şi reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse	Neîntocmirea şi neutilizarea documentelor justificative şi contabile, respectiv întocmirea şi utilizarea deficitară a acestora. Încălcarea regulilor privind păstrarea, reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse şi arhivarea acestora	Directorul economic şi/sau contabilul-şef

[1] A. Ţiclea, *Reglementarea contravenţiilor*, ed. a IV-a, Ed. Lumina Lex, Bucureşti, 2006, p. 7.

Fapta care se sancționează	Descrierea faptei	Persoana răspunzătoare
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la efectuarea inventarierii	Neefectuarea sau efectuarea cu deficiențe a inventarierii	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea, semnarea şi depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale şi, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile	Deficiențe la întocmirea, semnarea şi depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale şi, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile;	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea, semnarea şi depunerea la Ministerul Finanțelor Publice şi la unitățile teritoriale ale acestuia, precum şi la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale şi anuale ale instituțiilor publice, potrivit legii	Deficiențe la întocmirea, semnarea şi depunerea la Ministerul Finanțelor Publice şi la unitățile teritoriale ale acestuia, precum şi la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale şi anuale ale instituțiilor publice	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la depunerea declarației din care să rezulte că persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) nu au desfăşurat activitate, respectiv a înştiințării prevăzute la art. 27 alin. (3^1) lit. b)		Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare	Deficiențe la elaborarea situațiilor financiare	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declarațiilor prevăzute la art. 30 şi art. 31	Neîntocmirea declarației de conformitate	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere şi supraveghere de a întocmi şi de a publica situațiile financiare anuale	Neîntocmirea şi nepublicarea situațiilor financiare anuale	Membrii organelor de administrație, conducere şi supraveghere
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere şi supraveghere ale societății-mamă de a întocmi şi de a publica situațiile financiare anuale consolidate	Neîntocmirea şi nepublicarea situațiilor financiare consolidate	Membrii organelor de administrație, conducere şi supraveghere
Nerespectarea obligației privind auditarea, conform legii, a situațiilor financiare anuale şi a situațiilor financiare anuale consolidate	Neauditarea situațiilor financiare anuale şi a situațiilor financiare anuale consolidate	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile	Netransmiterea în termenul legal a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile	Directorul economic şi/sau contabilul-şef
Nerespectarea prevederilor legale cu privire la organizarea şi conducerea contabilității	Deficiente la organizarea şi conducerea contabilității	Administratorul societății, directorul economic şi/sau contabilul-şef

Articolul 42. Amenzi

(1) Contravenţiile prevăzute la art. 41 se sancţionează cu amendă, după cum urmează:

- cele prevăzute la pct. 1 şi 9, cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. a), b) şi c), cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. f), cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. g), cu amendă de la 100 lei la 200 lei;
- cea prevăzută la pct. 3, cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. d), pct. 4 şi 5, cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei;
- cea prevăzută la pct. 6, cu amendă de la 10.000 lei la 30.000 lei;
- cea prevăzută la pct. 7, cu amendă de la 30.000 lei la 40.000 lei;
- cea prevăzută la pct. 8, cu amendă de la 2.000 lei la 5.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. e), astfel: cele referitoare la întocmire şi semnare, cu amendă de la 2.000 lei la 3.000 lei; cea referitoare la depunerea în termenul legal, cu amendă de la 300 lei la 1.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 1 şi 15 zile lucrătoare, cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 16 şi 30 de zile lucrătoare, şi cu amendă de la 1.500 lei la 4.500 lei, dacă perioada de întârziere depăşeşte 30 de zile lucrătoare.

(2) Abrogat prin punctul 35. din Ordonanţă de urgenţă nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

(3) Guvernul, la propunerea Ministerului Economiei şi Finanţelor, poate modifica nivelul amenzilor prevăzute la alin. (1) în funcţie de rata inflaţiei.

(4) Constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor se fac de persoanele cu atribuţii de inspecţie fiscală şi control financiar, precum şi de personalul altor direcţii din cadrul Ministerului Finanţelor Publice, stabilit prin ordin al ministrului finanţelor publice.

(5) Constatarea contravenţiilor şi aplicarea amenzilor în cazul asociaţiilor de proprietari se fac de persoanele cu atribuţii de control din cadrul consiliilor locale ale municipiilor, oraşelor, comunelor şi ale sectoarelor municipiului Bucureşti şi de alte persoane anume împuternicite de consiliile judeţene, respectiv de Consiliul General al Municipiului Bucureşti.

(6) Amenzile contravenţionale prevăzute la alin. (1) şi (2) se suportă de persoanele vinovate.

(7) Contravenţiilor prevăzute la art. 41 le sunt aplicabile dispoziţiile Ordonanţei Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravenţiilor, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 180/2002, cu modificările şi completările ulterioare.

(8) În situaţia în care în termen de 3 zile lucrătoare de la aplicarea amenzii prevăzute de lege nu se depun situaţiile financiare prevăzute la art. 36 alin. (7)-(10), Ministerul Finanţelor Publice va lua următoarele măsuri:

a) blocarea deschiderilor de credite bugetare pentru ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru şomaj, bugetului Fondului naţional unic de asigurări de sănătate şi ai bugetelor locale;

b) blocarea conturilor de disponibilităţi deschise la unităţile Trezoreriei Statului pe numele autorităţilor şi instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii.

(9) Se exceptează de la prevederile alin. (8) următoarele operaţiuni:

a) plăţile din fonduri externe nerambursabile sau finanţări primite de la instituţii ori organizaţii internaţionale pentru derularea unor programe şi proiecte, precum şi fondurile de cofinanţare şi prefinanţare aferente;

b) plata drepturilor salariale şi a contribuţiilor aferente, precum şi a drepturilor de asigurări şi asistenţă socială;

c) rambursările de credite interne şi externe, comisioanele şi alte costuri aferente;
d) contribuţii şi cotizaţii către organizaţii internaţionale;
e) plăţile din Fondul de rezervă bugetară la dispoziţia Guvernului şi din Fondul de intervenţie la dispoziţia Guvernului, potrivit legii.

Notă:
Alin. (1) a fost modificat prin pct. 34 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (4) este pus în aplicare prin Ordin nr. 2219/2008 începând cu 22 aprilie 2011.
Alin. (8) a fost modificat prin pct. 34 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislaţie conexă:
- O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravenţiilor.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea nivelului de amendă aplicabil în fiecare caz în parte. Acest articol prin care se stabilesc contravenţii cuprinde descrierea faptelor ce constituie contravenţii şi sancţiunea ce urmează să se aplice pentru fiecare dintre acestea; în cazul sancţiunii cu amendă s-a stabilit limita minimă şi maximă a acesteia sau, după caz, cote procentuale din anumite valori. Amenda constă într-o sumă de bani pe care contravenientul trebuie să o plătească, când săvârşeşte o contravenţie cu un grad mai mare de pericol social[1].

II. Comentariu

2.1. Amenzile aplicabile în domeniul contabilităţii

Fapta care se sancţionează	Amenda contravenţională (lei)
Deţinerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor şi datoriilor, precum şi efectuarea de operaţiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate	Se sancţionează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la aprobarea politicilor şi procedurilor contabile prevăzute de legislaţie	Se sancţionează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la utilizarea şi ţinerea registrelor de contabilitate	Se sancţionează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la întocmirea şi utilizarea documentelor justificative şi contabile pentru toate operaţiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea şi arhivarea acestora, precum şi reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse	Se sancţionează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la efectuarea inventarierii	Se sancţionează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei

[1] A. Ţiclea, *op. cit.*, p. 39.

Fapta care se sancţionează	Amenda contravenţională (lei)
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la întocmirea, semnarea şi depunerea în termenul legal la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice a situaţiilor financiare anuale şi, după caz, a situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile	Se sancţionează astfel: cele referitoare la întocmire şi semnare, cu amendă de la 2.000 lei la 3.000 lei; cea referitoare la depunerea în termenul legal, cu amendă de la 300 lei la 1.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 1 şi 15 zile lucrătoare, cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 16 şi 30 de zile lucrătoare, şi cu amendă de la 1.500 lei la 4.500 lei, dacă perioada de întârziere depăşeşte 30 de zile lucrătoare
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la întocmirea, semnarea şi depunerea la Ministerul Finanţelor Publice şi la unităţile teritoriale ale acestuia, precum şi la instituţiile publice ierarhic superioare a situaţiilor financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice, potrivit legii	Se sancţionează cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice, respectiv de instituţiile cu atribuţii de reglementare în domeniul contabilităţii cu privire la depunerea declaraţiei din care să rezulte că persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) nu au desfăşurat activitate, respectiv a înştiinţării prevăzute la art. 27 alin. (3^1) lit. b)	Se sancţionează cu amendă de la 100 lei la 200 lei
Prezentarea de situaţii financiare care conţin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare	Se sancţionează cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei
Nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declaraţiilor prevăzute la art. 30 şi 31	Se sancţionează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligaţia membrilor organelor de administraţie, conducere şi supraveghere de a întocmi şi de a publica situaţiile financiare anuale	Se sancţionează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligaţia membrilor organelor de administraţie, conducere şi supraveghere ale societăţii-mamă de a întocmi şi de a publica situaţiile financiare anuale consolidate	Se sancţionează cu amendă de la 10.000 lei la 30.000 lei
Nerespectarea obligaţiei privind auditarea, conform legii, a situaţiilor financiare anuale şi a situaţiilor financiare anuale consolidate	Se sancţionează cu amendă de la 30.000 lei la 40.000 lei
Nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situaţiilor financiare anuale, a situaţiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile	Se sancţionează cu amendă de la 2.000 lei la 5.000 lei
Nerespectarea prevederilor legale cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii	Se sancţionează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei

Articolul 43. Infracțiuni

Efectuarea cu ştiinţă de înregistrări inexacte, precum şi omisiunea cu ştiinţă a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecinţă denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanţ, constituie infracţiunea de fals intelectual şi se pedepseşte conform legii.

Legislaţie conexă:

- Codul penal;
- Codul de procedură penală.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este de a reda conţinutul normei de incriminare referitor la infracţiunea de fals intelectual în contabilitate.

II. Comentariu

2.1. Analiza infracţiunii de fals intelectual în contabilitate

Prevederile stipulate în art. 43 din Legea nr. 82/1991 tratează infracţiunea de fals intelectual în contabilitate săvârşită prin efectuarea cu ştiinţă de înregistrări inexacte, prin omisiunea cu ştiinţă a înregistrărilor în contabilitate, prin emiterea de documente justificative false pentru evenimente care nu au avut loc în realitate, care au drept consecinţă denaturarea elementelor patrimoniale ce se reflectă în bilanţ. Prin urmare, conţinutul normei de incriminare relevă faptul că „efectuarea cu ştiinţă de înregistrări inexacte, precum şi omisiunea cu ştiinţă a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecinţă denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanţ" este încadrată drept infracţiune de fals intelectual la legea contabilităţii şi face parte din categoria infracţiunilor care au legătură cu activităţile economice ale unei societăţi.

Obiectul juridic al infracţiunii este constituit din relaţiile sociale privitoare la autenticitatea, corectitudinea, realitatea şi exactitatea înregistrărilor contabile. Înscrisul sau documentul justificativ supus operaţiunii de falsificare este obiectul material al acestei infracţiuni. Aprecierea fiecărei probe se face de organul judiciar în urma examinării tuturor probelor administrate, în scopul aflării adevărului. Prima instanţă, precum şi cea de apel, au motivat convingător situaţia de fapt şi vinovăţia ambilor inculpaţi prin coroborarea tuturor probelor administrate în cursul procesului penal. Este însă deopotrivă adevărat că, potrivit art. 66 C. pr. pen., inculpatul, în cazul în care există probe de vinovăţie, are dreptul să probeze lipsa lor de temeinicie. În interpretarea legii, „a proba lipsa lor de temeinicie" este un drept şi, totodată, o obligaţie procesuală, care nu se rezumă la simpla negare a vinovăţiei, la simpla negare a conţinutului informativ al unei probe ori la simpla negare a evaluării corecte a probelor de către instanţă. În măsura în care inculpatul nu reuşeşte să probeze lipsa de temeinicie a probelor în acuzare, prezumţia de nevinovăţie a acuzatului este răsturnată, această prezumţie având caracter relativ, iar nu absolut. Negarea săvârşirii unor fapte şi negarea vinovăţiei, fără a proba lipsa de temeinicie a probelor în acuzare şi fără a arăta, chiar la minimă suficienţă, care probă este în contradicţie cu situaţia de fapt expusă, nu vor servi decât drept temei a reţinerii vinovăţiei.

Conform art. 10 din Legea nr. 82/1991, răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii unei societăţi revine administratorului sau altei persoane care are obligaţia gestionării entităţii respective. Pe de altă parte, subliniem faptul că legiuitorul a instituit obligaţia

de a asigura respectarea regulilor contabile aplicabile unei societăţi şi modul lor de reflectare în contabilitate în sarcina directorului economic, contabilului-şef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcţie, împreună cu personalul din subordine. Aşadar, modul cum sunt înţelese, interpretate, aplicate şi respectate prevederile Legii nr. 82/1991 şi actelor normative emise în aplicarea acesteia sunt răspunderi ce revin directorului economic, contabilului-şef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcţie, împreună cu personalul din subordine.

Elementul material al infracţiunii de fals în contabilitate cuprinde, în opinia noastră, trei modalităţi alternative:

Infracţiunea de fals intelectual în contabilitate săvârşită prin efectuarea cu ştiinţă de înregistrări inexacte, având drept consecinţă denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanţ.

a. În jurisprudenţă, se arată că înregistrarea inexactă în contabilitate este considerată evaziune fiscală şi pedepsită ca atare numai daca va avea drept consecinţă sustragerea de la obligaţiile fiscale impuse prin lege. În cazul în care nu sunt afectate obligaţiile fiscale, această faptă se va încadra drept fals intelectual la legea contabilităţii.

Facem precizarea că infracţiunea de evaziune fiscală şi infracţiunea de fals intelectual sunt două infracţiuni distincte, cu urmări imediate diferite. Astfel, nu orice înregistrare inexactă în contabilitate, având drept consecinţă denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanţ, are drept rezultat neîndeplinirea obligaţiilor fiscale.

b. Infracţiunea de fals intelectual în contabilitate săvârşită prin omisiunea cu ştiinţă a înregistrărilor în contabilitate, având drept urmare denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanţ.

Prin fapta de a nu evidenţia, în întregime sau în parte, în documentele contabile a veniturilor realizate, se înţelege omisiunea de a evidenţia aceste venituri în documentele contabile oficiale, fie că nu se întocmesc acte justificative pentru veniturile realizate, fie că documentele întocmite relevă un venit mai redus decât cel realizat, fie că actele referitoare la venituri nu sunt operate în registre şi în bilanţul contabil, toate cu consecinţa neplăţii sau a diminuării obligaţiilor fiscale.

c. Infracţiunea de fals intelectual în contabilitate săvârşită prin emiterea de documente justificative fictive, false, care nu reflectă un eveniment întâmplat în realitate. Conform art. 6 din Legea nr. 82/1991, „orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz". Emiterea de documente justificative fictive constă în întocmirea de înscrisuri cu date nereale (ex.: situaţiile de lucrări, devizele ofertă, devizele generale, chitanţele de încasare, dispoziţiile de încasare şi facturile), urmată de folosirea lor la compartimentele de specialitate, în scopul evidenţierii şi decontării lucrărilor către beneficiar.

În jurisprudenţă, se arată că prin înregistrarea unor cheltuieli şi venituri care nu au la bază operaţiuni reale se înţelege întocmirea unor acte justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute ori au fost mai mici decât cele consemnate în documentele justificative, iar pe baza acestor acte justificative false se operează şi în celelalte documente contabile cheltuieli nereale.

Pe de altă partea, fapta săvârşită prin emiterea de documente justificative fictive poate fi încadrată, în funcţie de anumite circumstanţe, şi la categoria „fals în înscrisuri sub semnătură privată".

În cazul falsului intelectual, incriminat prin legea contabilităţii, fapta ilicită menţionată, indiferent de modalitatea săvârşirii, are ca urmare materială imediată denaturarea alternativă a

veniturilor realizate, cheltuielilor efectuate, a rezultatelor financiare obținute şi/sau a elementelor patrimoniale ale societății comerciale, dublată de reflectarea datelor denaturate în bilanțul contabil. Aşa fiind, consumarea pierderii credibilității publice în autenticitatea evidențelor financiar-contabile, ocrotită prin art. 43 din Legea nr. 82/1991, se realizează în momentul producerii celor două urmări cumulative, concretizate în falsificarea înscrisurilor oficiale. În schimb, în cazul evaziunii fiscale incriminată prin legea evaziunii fiscale, consecințele materiale imediate, în directă legătură de cauzalitate cu activitatea materială desfăşurată de făptuitor, sunt alternative şi au un caracter patrimonial, respectiv neplata obligațiilor fiscale datorate statului, prevăzute de lege, ori plata diminuată a acestora. De aceea, indiferent când a fost denaturat bilanțul contabil, până la împlinirea termenului legal de plata a acestor obligații, actele materiale specifice falsului nu au vreo semnificație penală în sensul textului de lege mai sus menționat.

Indiferent de modalitatea în care este prezentat elementul material al laturii obiective, pentru existența infracțiunii este necesar ca făptuitorul să comită fapta cu intenție. Intenția poate să fie directă sau indirectă. Mobilul sau scopul nu fac parte din conținutul infracțiunii.

Subiect activ al infracțiunii de fals în contabilitate poate fi, de regulă, orice persoană care îndeplineşte condițiile generale ale calității de subiect activ al unei infracțiuni. În opinia noastră, subiectul activ al infracțiunii poate fi în principiu directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii şi prevederilor contractuale. De asemenea, în cazul acestui tip de infracțiune, subiectul activ poate fi şi administratorul, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării societății respective.

Subiectul pasiv al infracțiunii de fals în contabilitate este în primul rând statul ale cărui reguli stabilite pentru exercitarea anumitor activități de tip economic sunt nesocotite de către cei care săvârşesc asemenea fapte. Totodată, prin săvârşirea acestui tip de infracțiune sunt prejudiciate şi unele persoane fizice sau juridice. Ex.: demonstrarea existenței unei înțelegeri infracționale între doi inculpați, care urmăreau un scop comun şi anume obținerea folosului injust prin înşelarea furnizorilor a căror marfă o vindeau apoi fără acte, însuşindu-şi sumele astfel rezultate.

Sub aspectul laturii obiective a infracțiunii de fals în contabilitate, textul de incriminare sancționează evidențierea în documentele contabile oficiale sau în alte documente cu regim similar a unei operațiuni fictive. Deci, urmările care pot fi identificate în structurile laturii obiective vizează pe de o parte stabilirea inexactă a stării contabile de fapt şi sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor contabile, iar pe de altă parte, denaturarea veniturilor, cheltuielilor, activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ale societății comerciale.

Tentativa nu este incriminată. Fapta consumată este incriminată prin prevederile art. 43 din Legea nr. 82/1991 şi se pedepseşte în conformitate cu prevederile art. 289 Cod penal, respectiv închisoare de la 6 luni la 5 ani. La individualizarea pedepsei, instanța are în vedere pericolul social concret al infracțiunilor săvârşite, modalitatea de desfăşurare a activității infracționale, urmările produse, persoana inculpatului şi circumstanțele în care au fost produse faptele incriminate.

Având în vedere că la pronunțarea unei condamnări instanța trebuie să-şi întemeieze convingerea asupra vinovăției inculpatului de probe sigure, certe şi, întrucât în cauză probele în acuzare nu au un caracter cert, nu sunt decisive sau sunt incomplete, lăsând loc unei nesiguranțe în privința vinovăției inculpaților, se impune a se da eficiență regulii potrivit căreia „orice îndoială este în favoarea inculpatului" (*in dubio pro reo*). Regula *in dubio pro reo* constituie un complement al prezumției de nevinovăție, un principiu instituțional care reflectă modul în care principiul aflării adevărului, consacrat în art. 3 Cod penal, se regăseşte în materia

probaţiunii. Ea se explică prin aceea că, în măsura în care dovezile administrate pentru susţinerea vinovăţiei celui acuzat conţin o informaţie îndoielnică tocmai cu privire la vinovăţia făptuitorului în legătură cu fapta imputată, autorităţile judecătoreşti penale nu-şi pot forma o convingere care să se constituie într-o certitudine şi, de aceea, ele trebuie să concluzioneze în sensul nevinovăţiei acuzatului şi să-l achite.

Articolul 44. Autorităţile care au obligaţia de a elabora şi a actualiza permanent reglementările contabile

Ministerul Economiei şi Finanţelor şi instituţiile prevăzute la art. 4 alin. (3) din prezenta lege vor elabora şi vor actualiza permanent reglementările contabile aplicabile persoanelor prevăzute la art. 1.

Legislaţie conexă:

- H.G. nr. 34/2009 privind organizarea şi funcţionarea Ministerului Finanţelor Publice.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte cine are drept să emită reglementări contabile. Textul reia dispoziţiile art. 4.

II. Comentariu

Ministerul Finanţelor Publice se organizează şi funcţionează ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, cu personalitate juridică, în subordinea Guvernului.

- Ministerul Finanţelor Publice îndeplineşte funcţia de strategie, prin care se asigură, în conformitate cu politica financiară a Guvernului şi cu normele Uniunii Europene, elaborarea strategiei în domeniile de activitate specifice ministerului: fiscal, bugetar, contabilitate publică, reglementări contabile, datorie publică, coordonarea şi administrarea asistenţei financiare nerambursabile, coordonarea şi administrarea instrumentelor structurale, controlul financiar public intern, sisteme de management financiar şi control, coordonarea şi verificarea achiziţiilor publice, domenii reglementate specific.
- Ministerul Finanţelor Publice îndeplineşte funcţia de reglementare şi sinteză, prin care se asigură elaborarea cadrului normativ şi instituţional necesar pentru realizarea obiectivelor strategice în domeniul finanţelor publice.
- Ministerul Finanţelor Publice elaborează cadrul legal privind supravegherea publică a profesiei de consultant fiscal, a profesiei contabile şi a activităţii de audit statutar al situaţiilor financiare anuale şi al situaţiilor financiare anuale consolidate şi asigură elaborarea, tipărirea şi difuzarea publicaţiei „Revista Finanţe Publice şi Contabilitate", activitate finanţată integral din venituri proprii.

Articolul 45. Exercitarea controlului asupra modului în care se aplică prevederile acestui act normativ

Ministerul Economiei şi Finanţelor exercită controlul asupra modului în care se aplică prevederile prezentei legi.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 2219/2008 privind stabilirea personalului împuternicit să constate contravenţii şi să aplice amenzile prevăzute de Legea contabilităţii nr. 82/1991.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte regulile de exercitare a controlului asupra modului în care se aplică reglementările contabile.

II. Comentariu

Constatarea contravenţiilor prevăzute de Legea nr. 82/1991 şi aplicarea amenzilor se fac de persoanele cu atribuţii de inspecţie fiscală şi de comisarii Gărzii Financiare, precum şi de personalul altor direcţii din cadrul Ministerului Finanţelor Publice, cu posibilitatea luării unor măsuri precum:

- Direcţia generală de metodologie contabilă instituţii publice emite decizii de blocare a deschiderilor de credite bugetare şi a conturilor de disponibilităţi ale autorităţilor publice, ministerelor şi celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale care nu au depus situaţiile financiare la termen;
- Direcţia generală de metodologie contabilă instituţii publice transmite deciziile emise instituţiilor publice pentru care s-a dispus măsura blocării deschiderilor de credite şi a conturilor de disponibilităţi, Unităţii centrale de armonizare a sistemelor de management financiar şi control, Direcţiei generale de programare bugetară şi Direcţiei generale de trezorerie şi contabilitate publică, după caz;
- Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar şi control şi Direcţia generală de programare bugetară restituie cererile pentru deschiderea de credite bugetare prezentate de ordonatorii principali de credite pentru care s-a dispus măsura blocării deschiderilor de credite;
- Direcţia generală de trezorerie şi contabilitate publică transmite lista autorităţilor şi instituţiilor publice pentru care s-a dispus măsura blocării conturilor de disponibilităţi unităţilor Trezoreriei Statului la care acestea au deschise conturile;
- Direcţia generală de metodologie contabilă instituţii publice emite decizii de deblocare a deschiderilor de credite şi a conturilor de disponibilităţi după depunerea situaţiilor financiare, decizii care se comunică instituţiilor publice şi direcţiilor implicate.

Potrivit art. 42 alin. (8) din Legea nr. 82/1991, în situaţia în care în termen de 3 zile lucrătoare de la aplicarea amenzii prevăzute de lege nu se depun situaţiile financiare, Ministerul Finanţelor Publice va lua următoarele măsuri:

- blocarea deschiderilor de credite bugetare pentru ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru şomaj, bugetului Fondului naţional unic de asigurări de sănătate şi ai bugetelor locale;
- blocarea conturilor de disponibilităţi deschise la unităţile Trezoreriei Statului pe numele autorităţilor şi instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii.

Blocarea conturilor nu se aplică pentru:

- plăţile din fonduri externe nerambursabile sau finanţări primite de la instituţii ori organizaţii internaţionale pentru derularea unor programe şi proiecte, precum şi fondurile de cofinanţare şi prefinanţare aferente;
- plata drepturilor salariale şi a contribuţiilor aferente, precum şi a drepturilor de asigurări şi asistenţă socială;
- rambursările de credite interne şi externe, comisioanele şi alte costuri aferente;
- contribuţii şi cotizaţii către organizaţii internaţionale;
- plăţile din Fondul de rezervă bugetară la dispoziţia Guvernului şi din Fondul de intervenţie la dispoziţia Guvernului.

Pentru efectuarea de operaţiuni de natura celor prevăzute la art. 42 alin. (9) din Legea nr. 82/1991, respectiv a celor pentru care nu se aplică măsura blocării conturilor, ordonatorii de credite ai instituţiilor publice pentru care a fost dispusă măsura blocării deschiderilor de credite bugetare sau a conturilor de disponibilităţi, după caz, au obligaţia de a anexa la cererile de deschidere de credite sau, în cazul conturilor de disponibilităţi, la ordinele de plată pentru Trezoreria Statului (OPT) care stau la baza acestor operaţiuni, o notă justificativă din care să rezulte în mod explicit natura plăţilor care vor fi efectuate. În această situaţie, răspunderea privind întocmirea notelor justificative şi a deschiderii de credite bugetare sau a efectuării de plăţi din conturile de disponibilităţi blocate revine ordonatorilor de credite.

Articolul 46. Intrarea în vigoare

Prezenta lege intră în vigoare la data de 1 ianuarie 1992.

Legislaţie conexă:

- Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte data de la care actul produce efecte juridice.

II. Comentariu

Legile şi ordonanţele emise de Guvern în baza unei legi speciale de abilitare intră în vigoare la 3 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I sau la o dată ulterioară prevăzută în textul lor. Termenul de 3 zile se calculează pe zile calendaristice, începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, şi expiră la ora 24,00 a celei de-a treia zile de la publicare. Ordonanţele de urgenţă ale Guvernului intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sub condiţia depunerii lor prealabile la Camera competentă să fie sesizată, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară. Actele normative, cu excepţia legilor şi a ordonanţelor, intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară. Atunci când nu se impune ca intrarea în vigoare să se producă la data publicării, în cuprinsul acestor acte normative trebuie să se prevadă că ele intră în vigoare la o dată ulterioară stabilită prin text.

Articolul 47. Legea contabilității se aplică și subunităților fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât și subunităților cu sediul în România ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate

Prevederile prezentei legi se aplică şi subunităţilor fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, ce aparţin persoanelor prevăzute la art. 1, cu sediul sau domiciliul în România, cât şi subunităţilor cu sediul în România, ce aparţin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Legislaţie conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul stabileşte că reglementările contabile se aplică în mod corespunzător şi subunităţilor fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât şi subunităţilor cu sediul în România ce aparţin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

II. Comentariu

Subunităţile fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât şi subunităţile cu sediul în România ce aparţin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate sunt obligate să organizeze contabilitatea asemenea regulilor aplicate pentru societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice. De asemenea, aceste subunităţi fără personalitate juridică organizează şi conduc, după caz, şi contabilitatea de gestiune. Cu alte cuvinte, toate regulile impuse prin Legea nr. 82/1991 se aplică în mod corespunzător şi pentru subunităţile fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât şi pentru subunităţile cu sediul în România ce aparţin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Articolul 48. Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare

(1) Dezvoltarea cadrului instituţional în domeniul contabilităţii şi al profesiei contabile se realizează prin Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare. Modul de organizare şi funcţionare, atribuţiile şi sursele de finanţare ale acestuia se stabilesc prin regulamentul de organizare şi funcţionare a acestuia, care se aprobă prin hotărâre a Guvernului.

(2) Directorul Direcţiei de reglementări contabile, precum şi directorul general al Direcţiei generale de metodologie contabilă instituţii publice sunt membri de drept ai Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare.

Legislaţie conexă:

- H.G. nr. 401/2005 privind înfiinţarea Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilităţii.

I. Scopul articolului

Articolul înfiinţează instituţia Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare (CCRF). Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare a fost statuat prin H.G. nr. 401/2005.

II. Comentariu

2.1. Obiectivele Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare

Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare este organism independent de supraveghere în vederea asigurării convergenţei reglementărilor naţionale şi a practicilor în domeniul contabilităţii şi auditului financiar cu reglementările aplicabile în Uniunea Europeană. Consiliul nu are personalitate juridică şi funcţionează pe lângă Ministerul Finanţelor Publice. Sediul Consiliului este în municipiul Bucureşti, în unul dintre spaţiile deţinute de MFP Activitatea Consiliului are drept scop creşterea încrederii utilizatorilor de informaţii în raportările financiare şi în guvernanţa corporativă. Consiliul are, în principal, următoarele obiective:

- monitorizarea asigurării convergenţei reglementărilor naţionale în domeniul contabilităţii şi auditului financiar cu reglementările aplicabile în Uniunea Europeană;
- promovarea şi urmărirea îmbunătăţirii calităţii raportărilor prin situaţiile financiare anuale;
- supravegherea modului în care organismele profesionale urmăresc calitatea activităţii în domeniul contabilităţii şi auditului financiar la societăţile cotate şi la celelalte entităţi ale căror situaţii financiare prezintă interes public;
- promovarea şi urmărirea implementării principiilor de guvernanţă corporativă;
- urmărirea dezvoltării la nivel naţional a competenţei şi a capacităţii de implementare de către instituţiile implicate a standardelor europene şi internaţionale în domeniul contabilităţii şi al profesiilor reglementate, preluate în legislaţia naţională;
- realizarea comunicării cu Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, precum şi cu alte organisme de profil în procesul de elaborare şi implementare a standardelor în domeniu;
- avizarea normelor emise de instituţiile cu atribuţii de reglementare implicate în aplicarea Planului de acţiune pe ţară, înainte de aprobarea acestora, potrivit legii, respectiv avizarea normelor contabile emise de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor (CSA), actualmente ASF – sectorul asigurări, pentru entităţile autorizate,

reglementate și supravegheate de această instituție; de către Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP), actualmente ASF – sectorul pensii private, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție; de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM), actualmente ASF – sectorul instrumente financiare, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție.

2.2. Organizarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare

Consiliul CCRF este condus de un Consiliu superior format din reprezentanți ai principalelor instituții cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității și auditului financiar, implicate în aplicarea Planului de acțiune pe țară pentru îmbunătățirea calității raportărilor financiare, precum și din câte un reprezentant al mediului universitar și mediului de afaceri. Consiliul superior CCRF are următoarea componență:

- ministrul finanțelor publice, care îndeplinește și funcția de președinte pe perioada realizării Planului de acțiune pe țară;
- secretarul de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul privat, având funcția de vicepreședinte și de înlocuitor de drept al președintelui;
- secretarul de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul public, având funcția de vicepreședinte;
- un reprezentant desemnat de Consiliul de administrație al BNR;
- un reprezentant desemnat de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, actualmente ASF – sectorul instrumente financiare;
- un reprezentant desemnat de Consiliul Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor, actualmente ASF – sectorul asigurări;
- un reprezentant desemnat de Camera Auditorilor Financiari din România;
- un reprezentant desemnat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;
- un reprezentant desemnat de ministrul justiției;
- un reprezentant al mediului universitar, desemnat de ministrul educației și cercetării;
- un reprezentant al mediului de afaceri, desemnat de confederațiile patronale reprezentative la nivel național și care sunt recunoscute pe plan internațional.

Consiliul superior CCRF se întrunește cel puțin odată pe trimestru și are următoarele atribuții:

- propune organigrama Consiliului, modificările acesteia, precum și angajarea personalului în regim de colaborare sau, după caz, pe bază de contract de muncă, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice;
- propune Guvernului, prin intermediul MFP, modificări și completări ale Regulamentului de organizare și funcționare a Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare și aprobă Regulamentul intern de organizare și funcționare;
- stabilește sistemul de monitorizare și supraveghere a procesului de implementare a Planului de acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare;
- stabilește atribuțiile Comitetului executiv, ale coordonatorilor de domenii de activitate din cadrul instituțiilor implicate în implementarea Planului de acțiune pe țară, precum și ale celorlalte structuri ale Consiliului;
- numește membrii Comitetului executiv;
- aprobă coordonatorii de domenii desemnați de fiecare instituție implicată în implementarea Planului de acțiune pe țară, precum și membrii comisiilor de lucru;
- numește specialiști cu înaltă calificare, care vor fi atrași în structurile interne ale Consiliului, în vederea realizării obiectivelor acestuia;

- aprobă analizele trimestriale cu privire la stadiul realizării obiectivelor Planului de acțiune pe țară înainte de informarea Guvernului;
- după informarea Guvernului, transmite Băncii Mondiale şi ori de câte ori se consideră necesar şi Comisiei Europene, prin instituțiile abilitate, rapoarte trimestriale cu privire la evoluția şi stadiul de realizare a Planului de acțiune pe țară;
- asigură transparența față de publicul interesat a rezultatelor activității de monitorizare şi supraveghere, în scopul îmbunătățirii raportărilor financiare, prin comunicarea publică periodică a analizelor şi rapoartelor, precum şi a altor informații de interes public.

Activitatea de monitorizare şi supraveghere a domeniului contabilității şi auditului financiar, desfăşurată în scopul îmbunătățirii calității raportărilor financiare, se realizează prin structurile interne formate din Comitetul executiv şi celelalte structuri, în corelare cu obiectivele de bază ale Consiliului. La nivelul fiecărei instituții implicate în aplicarea Planului de acțiune pe țară, respectiv MFP, BNR, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Camera Auditorilor Financiari din România, Corpul Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România, se organizează structuri de coordonare a acțiunilor comune, constituite din persoane desemnate de conducerea fiecărei instituții cu avizul Consiliului superior, astfel încât să se asigure condițiile de implementare a măsurilor cuprinse în Planul de acțiune pe țară. Pentru mediul academic şi mediul de afaceri, realizarea obiectivelor din Planul de acțiune pe țară se va urmări prin reprezentanții desemnați în Consiliul superior şi în celelalte structuri interne, după caz.

Pentru elaborarea standardelor naționale de contabilitate, în cadrul Consiliului se organizează două departamente distincte şi anume:

- Departamentul pentru elaborarea standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul privat, a cărui conducere revine secretarului de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul privat;
- Departamentul pentru elaborarea standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public, a cărui conducere revine secretarului de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul public.

Comitetul executiv este organul operativ al Consiliului, compus din 5 directori tehnici cu experiență în domeniul contabilității şi auditului financiar, precum şi în managementul financiar-contabil, şi este subordonat direct Consiliului superior, care desemnează dintre aceştia un director coordonator al Comitetului executiv. Atribuțiile Comitetului executiv şi ale directorului coordonator al acestuia se stabilesc de către Consiliul superior prin Regulamentul intern de organizare şi funcționare şi privesc monitorizarea realizării obiectivelor de bază ale Consiliului. În cadrul Comitetului executiv al Consiliului funcționează, pe lângă cei 5 directori tehnici, şi un secretariat tehnic. Secretariatul tehnic este format din trei persoane angajate ale MFP, care nu au calitatea de funcționar public. Secretariatul tehnic îndeplineşte sarcinile stabilite de Consiliul superior.

2.3. Funcționarea Consiliului Contabilității şi Raportărilor Financiare

Consiliul îşi desfăşoară activitatea potrivit prezentului regulament, precum şi Regulamentului intern de organizare şi funcționare. Şedințele Consiliului superior sunt statutare dacă la ele participă două treimi din numărul membrilor acestuia. Hotărârile Consiliului superior se iau prin vot deschis, cu majoritatea simplă a celor prezenți. La şedințele Consiliului superior participă în calitate de invitați, fără drept de vot, câte un reprezentant desemnat de: Asociația Română a Băncilor, Camera de Comerț şi Industrie a României, Consiliul Investitorilor Străini, Curtea de Conturi a României şi Institutul Național de Statistică. Consiliul superior poate decide invitarea şi a reprezentanților altor organizații sau instituții, în funcție de problematica analizată.

Secretariatul şedinţelor Consiliului superior se asigură de către Secretariatul tehnic al Comitetului executiv al Consiliului. Hotărârile Consiliului se publică în M. Of. Consiliul elaborează proiectul bugetului de venituri şi cheltuieli anual şi îl supune spre aprobare conducerii Ministerului Finanţelor Publice. Consiliul superior analizează şi aprobă execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli pentru exerciţiul financiar încheiat.

2.4. Finanţarea Consiliului Contabilităţii şi Raportărilor Financiare

Consiliul CCRF îşi desfăşoară activitatea pe baza bugetului de venituri şi cheltuieli propriu, care se constituie ca anexă la bugetul de venituri şi cheltuieli al MFP

Contabilitatea Consiliului se organizează distinct, în conformitate cu reglementările specifice, şi se asigură de către serviciile de specialitate ale MFP.

Finanţarea cheltuielilor curente şi de capital ale Consiliului se asigură din venituri proprii care se realizează din:

- publicarea de ghiduri profesionale, lucrări de specialitate, studii de caz şi alte lucrări în domeniu;
- avizarea şi monitorizarea activităţii de instruire, pregătire continuă şi a celorlalte forme de perfecţionare a pregătirii profesionale în domeniul contabil. Activitatea Consiliului de avizare şi monitorizare a acestor activităţi se desfăşoară în baza criteriilor şi condiţiilor aprobate de Consiliu şi publicate în M. Of.;
- contribuţii plătite de instituţiile membre ale Consiliului, cu excepţia celor finanţate de la bugetul de stat, potrivit bugetului de venituri şi cheltuieli aprobat de Consiliul superior, care stabileşte inclusiv nivelul şi periodicitatea de plată a contribuţiei fiecărei instituţii.
- donaţii şi sponsorizări de la persoane juridice şi fizice române sau străine.

Publicaţiile şi celelalte materiale de specialitate elaborate de Consiliu sunt un drept exclusiv al acestuia. Veniturile realizate şi cheltuielile efectuate din acestea se gestionează de Secretariatul tehnic al Comitetului executiv. Din veniturile Consiliului se suportă, potrivit bugetului de venituri şi cheltuieli aprobat, cheltuielile curente şi de capital, cheltuielile de deplasare şi de participare la acţiuni interne şi internaţionale în domeniu, precum şi cu organizarea unor astfel de acţiuni în ţară. Indemnizaţiile de şedinţă şi drepturile băneşti cuvenite Comitetului executiv, Secretariatului tehnic şi celorlalte structuri interne, precum şi drepturile de autor pentru contribuţia adusă la elaborarea ghidurilor profesionale şi a celorlalte lucrări de specialitate ce vor fi publicate de Consiliu se stabilesc de Consiliul superior. Excedentul anual rezultat din execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli al Consiliului se reportează în anul următor.

Articolul 49. Acte normative abrogate

Pe data intrării în vigoare a prezentei legi se abrogă:

- Decretul nr. 375/1956 privind reconstituirea actelor, documentelor şi evidenţelor cu conţinut financiar pierdute, sustrase sau distruse, publicat în Buletinul Oficial nr. 22 din 4 august 1956;

- Hotărârea nr. 1.885 din 28 decembrie 1970 cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii, atribuţiile şi răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil, publicată în Buletinul Oficial nr. 156 din 29 decembrie 1970;

- Hotărârea nr. 1.533/1973 privind formularele cu regim special, publicată în Buletinul Oficial nr. 189 din 2 decembrie 1973;

- Hotărârea nr. 1.116/1975 privind îmbunătăţirea analizei pe bază de bilanţ, creşterea operativităţii şi calităţii informaţiilor cu privire la rezultatele economico-financiare ale unităţilor socialiste de stat, publicată în Buletinul Oficial nr. 127 din 5 decembrie 1975;

- Hotărârea Guvernului nr. 252/1996 privind regimul diferențelor de curs valutar aferente capitalului social în devize şi alte operațiuni aplicabile începând cu bilanțul contabil cu termen de depunere până la 15 aprilie 1996, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 75 din 11 aprilie 1996, cu modificările ulterioare;

- Hotărârea Guvernului nr. 483/1996 privind prestarea serviciilor în domeniul contabilității, verificarea şi certificarea bilanțului contabil în baza prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 137 din 2 iulie 1996, cu modificările ulterioare;

- Hotărârea Guvernului nr. 22/1998 privind unele măsuri pentru reflectarea în contabilitatea agenților economici a unor operațiuni economico-financiare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 34 din 29 ianuarie 1998;

- orice alte dispoziții contrare prevederilor prezentei legi.

I. Scopul articolului

Articolul explicitează lista actelor care se abrogă odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 82/1991. Aceste acte au fost abrogate pentru că erau contrare noii reglementări. Abrogarea are caracter definitiv.

II. Comentariu

În vederea abrogării, dispozițiile normative vizate sunt determinate expres, prin menționarea tuturor datelor de identificare a acestora.

Bibliografie

1. BDO Romania, *Standardele româneşti de contabilitate şi raportare financiară – Legislaţie contabilă uzuală*, Ed. Universul Juridic, Bucureşti, 2010.
2. CECCAR, *Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2010.
3. CECCAR, *Standardul profesional nr. 21: Misiunea de ţinere a contabilităţii, întocmirea şi prezentarea situaţiile financiare. Ghid de aplicare*, ed. a III-a revizuită, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2011.
4. CECCAR, *Standardul profesional nr. 22: Misiunea de examinare a contabilităţii, întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare. Ghid de aplicare*, ed. a III-a revizuită, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2011.
5. CECCAR, *Standardul profesional nr. 37, Misiunea de evaluare a întreprinderii. Ghid de aplicare*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2011.
6. CECCAR, *Studiu comparativ între reglementările contabile din România (O.M.F.P. nr. 3055/2009) şi Standardul Internaţional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici şi Mijlocii (IFRS pentru IMM)*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2010.
7. Fundaţia Comitetului pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, *IASB – Standarde Internaţionale de Raportare Financiară. IFRS – 2009*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2009.
8. Costel Istrate, *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul Juridic, Bucureşti, 2010.
9. Cristian Marinescu, *Principalele sancţiuni prevăzute în legislaţia financiar-fiscală*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2010.
10. Ştefan Bunea, Mădălina Gîrbină, *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS/IFRS*, vol. III, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2008.
11. Ştefan Bunea, Mădălina Gîrbină, *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite)/IFRS*, vol. I, ed. a IV-a, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2009.
12. Ştefan Bunea, Mădălina Gîrbină, *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite)/IFRS*, vol. II, ed. a IV-a, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2010.
13. Virginia Greceanu Cocoş, *Contabilitatea instituţiilor publice. Comentată, actualizată şi simplificată*, Ed. Pro Universitaria, Bucureşti, 2011.
14. Virginia Greceanu Cocoş, *Contabilitatea în partidă simplă comparată, actualizată şi comentată*, Ed. Pro Universitaria, Bucureşti, 2011.
15. Virginia Greceanu Cocoş, *Contabilitatea în partidă simplă şi legislaţia utilă unităţilor de cult religios*, Ed. Pro Universitaria, Bucureşti, 2010.
16. Virginia Greceanu Cocoş, *Contabilitatea simplificată şi impozitarea întreprinderilor mici*, Ed. Pro Universitaria, Bucureşti, 2011.

Inițiativa publicării acestei lucrări vine în întâmpinarea doritorilor de informație contabilă, a profesionistului contabil, a economistului şi a oricărei persoane interesate de domeniul contabilității. Este prima lucrare de acest gen şi se doreşte a fi un instrument util şi o sursă de inspirație pentru toți vorbitorii limbajului contabil. Astfel, cartea cuprinde adnotări şi opinii pe marginea noilor reglementări contabile, inserate în text, scheme de înțelegere şi aplicare a contabilității, monografii, tratamente contabile şi studii de caz aplicabile în diverse situații întâlnite în practica de zi cu zi, tehnici de verificare şi control frecvent utilizate în domeniul contabilității. De asemenea, sunt redate soluții practice dedicate organizării, funcționării şi conducerii eficiente a activității unui expert contabil, respectiv a unui cabinet de contabilitate.


ISBN 978-606-673-131-7